

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ МІНІСТЕРСТВА ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ МІНІСТЕРСТВА ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ШЕВЧЕНКО ІРИНА ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 657.6:336.14 (043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ
РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ
БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит
Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

(підпис, ініціали та прізвище здобувача)

*Дисертація є ідентичною іншим
примірникам дисертації*

Науковий керівник

*Вчений секретар спеціалізованої
вченої ради Д 64.055.02*

Дікань Лариса Василівна,

кандидат економічних наук, професор

к. е. н.

І. М. Геращенко

Харків – 2018

АНОТАЦІЯ

Шевченко І.О. Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук (доктора філософії) за спеціальністю 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» (08 – Економічні науки). – Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця, Харків, 2018.

У роботі на підставі теоретичного аналізу та узагальнення поглядів учених розкрито економічний зміст бюджетних програм, та уточнено їх класифікаційні ознаки. Крім вже існуючих, запропоновано додаткову класифікаційну ознаку «залежно від ступеня ризику невиконання програми». Це дозволить своєчасно визначати вірогідність невиконання бюджетної програми, його можливу причину, та оптимізувати потоки грошових коштів і склад розпорядників, оцінити необхідність та доцільність об'єднання кількох бюджетних програм одного головного розпорядника коштів в одну програму або об'єднання їх за галузевим принципом шляхом передачі іншим головним розпорядникам коштів відповідно до здійснюваних ними функцій при зменшенні кількості головних розпорядників коштів.

На основі визначення сутності бюджетної програми виокремлено критерії її виконання, яким відповідають показники: економічної ефективності; соціальної ефективності, результативності; економічності; якості. Така система показників виконання бюджетних програм дозволить розподілити бюджетні фінансові ресурси не лише враховуючи наявності коштів, а й соціально-економічну ефективність.

Аналіз існуючих підходів до визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» дозволив виявити їхню неоднозначність щодо термінологічного апарату та сутнісної складової, його призначення, носіїв і структури. З використанням морфологічного та гносеологічного аналізів вивчено дефініцію «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» й уточнено її визначення. Під державним фінансовим

аудитом виконання бюджетних програм пропонується розуміти різновид державного аудиту, який передбачає систематичне дослідження законності, економічності та ефективності управління державними ресурсами при виконанні бюджетних програм, достовірності та раціональності витрат, спрямованих на досягнення мети бюджетної програми, виявлення резервів підвищення її результативності та отримання соціально-економічного ефекту від її реалізації. Сформоване визначення враховує таку є така морфологічну ознаку як «багатоваріантність очікуваного результату».

Уточнено класифікацію державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Поряд з вже існуючими виокремлено такі класифікаційні ознаки як мета здійснення та аспекти контролю. Використання такої класифікації державного фінансового аудиту виконання бюджетних дасть можливість підвищити ефективність управління державними фінансовими ресурсами та виявити за рахунок встановлення найбільш оптимальних напрямів їх спрямування.

Уточнено цільові характеристики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, які враховують: ефективність прийнятих управлінських рішень, економічність використаних ресурсів, релевантність факторів впливу на результат; рекомендації щодо зниження їх негативного впливу; створення резервів державних фінансових ресурсів; отримання соціально-економічного ефекту. З урахуванням цього побудовано систему державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, особливістю якої є врахування наступних елементів: теоретико-методологічного базису, ресурсного забезпечення, організаційного забезпечення, функціонального потенціалу та комунікаційного блоку.

Обґрунтована структура елементів системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм дозволяє визначити їх взаємозв'язок, який забезпечує здійснення об'єктивної оцінки ступеня виконання бюджетної програми й визначення доцільності її подальшої реалізації. Це, в свою чергу, надає можливість обґрунтування пропозицій щодо припинення бюджетної

програми чи забезпечення її своєчасного та повного виконання із залученням оптимального обсягу державних фінансових ресурсів.

Виявлено основні тенденції розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за двома суб'єктами державного фінансового контролю – Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України. До них належать: удосконалення нормативно-правового забезпечення в сфері державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, розробка національних та впровадження міжнародних стандартів його проведення, оцінка якості проведеного державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, посилення превентивної функції державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та проведення його в процесі реалізації бюджетної програми. Визначено, що більшість порушень бюджетного законодавства продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. На основі прогнозування обсягів фінансування бюджетних програм доведено існування тенденцій до подальшого їх збільшення.

На підставі проведеного аналізу факторів впливу на розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм встановлено, що найбільшу загрозу представляють фактори макросередовища, а фактори безпосереднього оточення є можливостями для покращення стану розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Саме ці повинні враховуватися при розробці механізму його розвитку.

Обґрунтовано методичний підхід до оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, що включає послідовність етапів: 1) обґрунтування показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; 2) оцінка рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за допомогою метода таксономії; 3) побудова шкали оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за допомогою теорії нечітких множин; 4) інтерпретація результатів оцінки рівня розвитку

державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Проведено оцінку рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за таксономічним показником, кількісні значення якого за 2011-2016 рр мали тенденцію зниження, що характеризує зменшення рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

У роботі обґрунтовано науковий підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, що базується на теорії ігор. Реалізація даного підходу складається з чотирьох етапів: 1) визначення зацікавлених сторін при оцінці якості державного аудиту (вибір гравців); 2) відбору критеріїв якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (визначення стратегій гри); 3) поступового перебору критеріїв якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; визначення оптимального поєднання критеріїв якості (стратегій гравців). В якості гравців при застосуванні запропонованого методичного підходу виступають: об'єкт державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; державні аудитори, які беруть участь у перевірці; суб'єкт державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Застосування запропонованого наукового підходу до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм дозволяє встановити недостовірність або необ'єктивність висновків за результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

З метою підвищення рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у дисертації обґрунтовано механізм його розвитку, під яким запропоновано розуміти саморегулюючу систему елементів контролюючої складової (мети, завдань, методів, принципів, видів, форм, суб'єктів проведення та критеріїв ефективності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм) і контрольованої складової, у якій відбувається цілеспрямоване перетворення впливу елементів першої підсистеми на необхідний стан і яка має вхідні впливи у формі зовнішніх вимог

і вихідну реакцію у вигляді результатів виконання бюджетних програм. Запропонований механізм враховує два вектори розвитку – функціональний та процесний. Функціональний вектор в механізмі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм характеризує зміну цільового спрямування державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в частині виявлення соціально-економічного ефекту від реалізації того чи іншого бюджетного проекту. Процесний вектор в механізмі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм пов'язаний з порядком його проведення як Рахунковою палатою України, так і Державною аудиторською службою України. Його підґрунтям є необхідність ідентифікації аудиторського ризику та визначення рівня суттєвості на основі застосування міжнародних стандартів аудиту.

Використання розроблених в роботі теоретичних засад та методичних підходів і рекомендацій підтверджуються результатами їх апробації суб'єктами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Практичне значення одержаних результатів підтверджується довідками про впровадження в діяльність господарюючих суб'єктів: Чемужівської сільської ради Зміївського району Харківської області (довідка про практичне використання результатів № 2475/01 від 15.06.2017 року); Територіального відділення Рахункової Палати в Харківській області (довідка про практичне використання результатів № 356-01/3 від 23.06.2017 року). Викладені в дисертації розробки використовуються в навчальному процесі Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця при викладанні навчальних дисциплін «Державний фінансовий контроль» для підготовки фахівців освітнього ступеня «бакалавр»; «Аудит державних фінансів» для підготовки фахівців освітнього ступеня «магістр» (довідка № 17/86-36-168 від 29. 08. 2017 року).

Ключові слова: державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, цільові характеристики, система державного фінансового аудиту, класифікація, рівень розвитку, оцінка якості, механізм розвитку.

ANNOTATION

Shevchenko I.O. Development of the state financial audit of execution of budget programs. – Manuscript.

The thesis for a Candidate Degree in Economic Sciences (PhD) in specialty 08.00.08 – Money, Finance and Credit (08 – Economics). – Simon Kuznets Kharkiv national university of economics, Kharkiv, 2018.

In the work on the basis of theoretical analysis and generalization of the views of scientists, the economic content of budget programs is disclosed, and their classification characteristics are specified. In addition to the existing ones, an additional classification feature was proposed "depending on the degree of risk of non-fulfillment of the program". This will allow timely identification of the probability of non-fulfillment of the budget program, its possible cause, and optimize cash flows and the composition of managers, assess the necessity and feasibility of combining several budget programs of one main manager of funds into one program or their consolidation by branch principle by transferring to another the main spending units in accordance with their functions when reducing the number of key spending units.

On the basis of the definition of the essence of the budget program, the criteria for its implementation, which meet the indicators: economic efficiency; social efficiency, performance; profitability; quality. Such a system of performance indicators of budget programs will allow distribution of budgetary financial resources not only taking into account the availability of funds, but also socio-economic efficiency.

The analysis of existing approaches to the definition of the concept of "state financial audit of budget programs" allowed to reveal their ambiguity regarding the terminology apparatus and the essential component, its purpose, carriers and structure. Using the morphological and epistemological analysis, the definition of "state financial audit of budget programs implementation" was studied and its definition was clarified. Under the state financial audit, the implementation of budget programs is supposed to understand the type of state audit, which involves the

systematic study of the legality, efficiency and effectiveness of public resources management in implementing budget programs, reliability and rationality of expenditure, aimed at achieving the goal of the budget program, identifying reserves to increase its effectiveness and obtaining socially -economic effect from its implementation. The current definition takes into account such a morphological feature as "the multivariate of the expected result".

The classification of the state financial audit of execution of budget programs is specified. Along with the existing ones, such classification features as the purpose of implementation and aspects of control. Using such a classification of the state financial audit of budget execution will give an opportunity to increase the efficiency of management of public financial resources and identify through the establishment of the most optimal directions of their direction.

The target characteristics of the state financial audit of budget programs implementation are specified, which take into account: the efficiency of the adopted management decisions, the cost-effectiveness of the resources used, the relevance of the factors of influence on the result; recommendations for reducing their negative impact; creation of reserves of state financial resources; obtaining social and economic effect.

In view of this, the system of state financial audit of budget programs implementation is being implemented, the peculiarity of which is the following elements: theoretical and methodological basis resource provision; organizational support for streamlining the control environment; functional potential; communication unit.

The substantiated structure of the elements of the system of public financial audit of execution of budget programs allows to determine their interconnection, which ensures an objective assessment of the degree of implementation of the budget program and determine the feasibility of its further implementation. This, in turn, provides the opportunity to justify proposals for the termination of the budget program or ensuring its timely and full implementation with the use of the optimal amount of public financial resources.

The main tendencies of development of the state financial audit of execution of budget programs for two subjects of state financial control - the State Audit Office of Ukraine and the Accounting Chamber of Ukraine are revealed. These include: improving the legal and regulatory framework in the field of public financial audit of budget programs implementation, developing national and implementing international standards for its implementation, assessing the quality of the conducted state financial audit of budget programs implementation, strengthening the preventive function of the state financial audit of budget programs execution and conducting it in the process of implementation of the budget program. It is determined that the majority of violations of budget legislation continue to be systemic and repeat from year to year. On the basis of forecasting the volume of financing of budget programs, there are proved tendencies for their further increase.

Based on the analysis of the factors influencing the development of the state financial audit of budget execution, it has been established that macro-environment factors are the greatest threat, and the factors of the immediate environment are opportunities for improvement of the state financial audit development of budget programs execution. These should be taken into account when developing the mechanism for its development.

The methodical approach to assessing the level of development of the state financial audit of budget program execution is substantiated, which includes the sequence of stages: 1) substantiation of indicators of the level of development of the state financial audit of budget program execution; 2) assessment of the level of development of the state financial audit of budget programs implementation using taxonomy method; 3) construction of a scale for assessing the level of development of the state financial audit of the execution of budget programs with the help of the theory of fuzzy sets; 4) interpretation of the results of the assessment of the level of development of the state financial audit of the execution of budget programs.

An estimation of the level of development of the state financial audit of execution of budget programs according to the taxonomic indicator, the quantitative values of which for 2011-2016 years tended to decrease, which characterizes the

decrease in the level of development of the state financial audit of execution of budget programs.

The paper substantiates the scientific approach to the assessment of the quality of the state financial audit of the implementation of budget programs based on the theory of games. The implementation of this approach consists of four steps: 1) identification of stakeholders in assessing the quality of the state audit (the choice of players); 2) selection of criteria for the quality of the state financial audit of budget programs implementation (definition of game strategies); 3) the gradual review of the quality criteria of the state financial audit of the execution of budget programs; determining the optimal combination of quality criteria (player strategies). As players in applying the proposed methodological approach: the object of the state financial audit of execution of budget programs; public auditors involved in the verification; subject of the state financial audit of execution of budget programs.

The application of the proposed scientific approach to the assessment of the quality of the state financial audit of implementation of budget programs can establish the false or biased conclusions of the results of the state financial audit of the execution of budget programs.

In order to increase the level of development of the state financial audit, implementation of budget programs in the dissertation substantiates the mechanism of its development, which suggests to understand the self-regulatory system of elements of the control component (goals, tasks, methods, principles, types, forms, subjects of conduct and criteria of effectiveness of the state financial audit implementation of budget programs) and a controlled component in which the purposeful transformation of the influence of elements of the first subsystem into a necessary state and which has input influences you in the form of external requirements and initial reaction as the results of budget programs. The proposed mechanism takes into account two development vectors - functional and process. Functional vector in the mechanism of development of the state financial audit of execution of budget programs characterizes the change of the target direction of the state financial audit execution of budget programs in terms of identifying the socio-

economic effect of the implementation of a budget project. The process vector in the mechanism of development of the state financial audit of execution of budget programs is connected with the procedure for its implementation both by the Accounting Chamber of Ukraine and the State Audit Office of Ukraine. It is based on the need to identify audit risk and determine the level of materiality based on the application of international auditing standards.

The use of the theoretical foundations and methodological approaches and recommendations developed in the work is confirmed by the results of their testing by the subjects of the state financial audit of execution of budget programs. The practical significance of the results obtained is confirmed by certificates on the introduction of the business entities: Chemuzhivska village council of the Zimivsky district of the Kharkiv region (certificate on the practical use of the results No. 2475/01 dated June 15, 2017); The territorial division of the Accounting Chamber in the Kharkiv region (certificate on the practical use of the results No. 356-01 / 3 dated 23.06.2017). The theses of development are used in the educational process of the Kharkiv National University of Economics named after Semen Kuznets during the teaching of academic disciplines "State financial control" of training specialists of the educational degree "Bachelor"; "Audit of public finances" of training specialists of educational degree "Master" (certificate number 17 / 86-36-168 of 29.08.2017).

Key words: state financial audit of budget programs, target characteristics, system of state financial audit, classification, level of development, quality assessment, arrangement of development.

Список публікацій здобувача

1. Шевченко І. О. Державний фінансовий аудит в Україні: теоретико-методичні засади оцінки якості / І. О. Шевченко // Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення : монографія / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, І. О. Шевченко та ін. ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Дікань Л. В. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – С. 65 –78.
2. Контроль в бюджетних установах: теорія та практика : монографія / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, І. О. Шевченко та ін. ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Дікань Л. В. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 360 с.
3. Шевченко І. О. Теоретичні засади державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Бізнес Інформ. – 2015. – № 10. – С. 388–395. (Index Copernicus).
4. Dikan L. The development of a typology of state audit in the international and national practice / L. Dikan, I. Shevchenko // Економіка розвитку. – 2016. – № 3 (79). – С. 34–40. (Index Copernicus, BASE, DOAJ).
5. Шевченко І. О. Оцінка рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Сталий розвиток економіки. – 2017. – № 4. – С. 131– 137. (Index Copernicus).
6. Shevchenko I. O. The budget program: economic content and practice of implementation / I. O. Shevchenko // Baltic journal of economic studies. – 2017. – Vol. 3. – No. 4. – P. 294–301. (Латвія, Index Copernicus, Directory of Open Access Journals, ESCI by Web of Science).
7. Шевченко І. О. Обґрунтування показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Електронне видання] / І. О. Шевченко // Ефективна економіка. – 2017. – № 10. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5812> (Index Copernicus).
8. Shevchenko I. O. Theoretical principles of state financial audit of budget programs / I. O. Shevchenko // Матеріали за X-а Міжнародна научна практична конференція «Будещето въпроси от света на науката – 2014»

(Софія, 17-25 декември 2014 г.). – Софія : «Бял ГРАД-БГ» ООД, 2014. – С. 9 – 11.

9. Shevchenko I. O. The essence and the importance of state financial audit in contemporary economy / I. O. Shevchenko // Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної заочної конференції студентів і молодих учених вищих технічних навчальних закладів «Інтеграційні процеси та інноваційні технології. Досягнення та перспективи технічних наук» (іноземними мовами) (Харків, 9 квітня 2015 р.). – Х. : ХНАДУ, 2015. – С. 241 – 246.

10. Шевченко І. О. Тезаурус дефініції «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» / І. О. Шевченко // Збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні питання економічних наук» (Запоріжжя, 9 – 10 жовтня 2015 р.). – Запоріжжя : ГО «СІЕУ», 2015. – Ч. 2. – С. 36 – 40.

11. Шевченко І. О. Систематизація проблемних питань розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Глобальні проблеми економіки та фінансів» (Київ – Відень – Прага, 30 вересня 2015 р.). – Київ : Фінансово-економічна наукова рада, 2015. – С. 148 – 152.

12. Шевченко І. О. Теоретичні аспекти державного фінансового аудиту в сучасних умовах господарювання / І. О. Шевченко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів «Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти» (Харків, 24 квітня 2015р.). – Х. : «НТМТ», 2015. – С. 1046 – 1051.

13. Дікань Л. В. Сутність дефініції «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко // Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, присвяченої видатному вченому-економісту О. Г. Ліберману «Конкурентоспроможність та інновації: проблеми науки та практики» (Харків, 18 – 19 листопада 2015 р.). –

Х. : ФОП Лібуркіна Л. М., 2015. – С. 340 – 343. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Систем. вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP; Adobe Acrobat Reader. – Назва з контейнера.

14. Дікань Л. В. Методичний підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко // Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, присвяченої видатному вченому-економісту О. Г. Ліберману «Конкурентоспроможність та інновації: проблеми науки та практики» (Харків, 17 – 18 листопада 2016 р.) – Х. : ФОП Лібуркіна Л. М., 2016. С. 137 – 141. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Систем. вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP; Adobe Acrobat Reader. – Назва з контейнера.

15. Шевченко І. О. Фактори впливу на стан розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // III Міжнародна конференція «Наука як рушійна антикризова сила» (Київ, 30 вересня 2016 р.). – Київ : Центр наукових публікацій, 2016. – С. 136–140.

16. Шевченко І. О. Аналіз факторів впливу на величину виявлених порушень при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Можливості та перспективи забезпечення сталого розвитку економіки України» (Ужгород, 21–22 жовтня 2016 р.). – Ужгород : Видавничий дім «Гельветика», 2016. – С. 125–127.

17. Шевченко І. О. Теоретичні засади аудиту як форми фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. О. Шевченко, В. В. Харківська // Молодіжний економічний вісник ХНЕУ ім. С. Кузнеця. – 2016. – № 11. – С. 397–404. – Режим доступу :

http://www.hneu.edu.ua/web/public/moved/hneu/NAUKA/Naukovi_vudannya/MV/MV_11_2016.pdf

ЗМІСТ

ВСТУП	17
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ	25
1.1. Економічний зміст бюджетної програми та критерії її виконання	25
1.2. Етапи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та його сутність	45
1.3. Концептуальні основи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	69
Висновки до розділу 1	93
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ	96
2.1. Аналіз стану розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в розрізі суб'єктів його здійснення	96
2.2. Аналіз виконання бюджетних програм як об'єкту державного фінансового аудиту	119
2.3. Фактори впливу на стан розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	142
Висновки до розділу 2	149
РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ	151
3.1. Методичний підхід до оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	151
3.2. Удосконалення методичного інструментарію оцінки якості	173

державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	
3.3. Розробка механізму розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	190
Висновки до розділу 3	209
ВИСНОВКИ	212
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	215
ДОДАТКИ	236

ВСТУП

Актуальність теми. Створення ефективної системи управління державними фінансами як основи розвитку всіх сфер реалізації державної політики потребує своєчасного та дієвого контролю, який би дозволив забезпечити відкритість, прозорість та підзвітність державних органів суспільству. Ось чому сучасний етап реформування економіки країни об'єктивно вимагає впровадження нової форми державного фінансового контролю – державного фінансового аудиту, зокрема виконання бюджетних програм.

Впровадження державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (далі – ДФАВБП) в систему державного фінансового контролю обумовлено необхідністю контролювання не тільки раціональності та цільовій спрямованості освоєння державних коштів, але й оцінювання їх ефективності, результативності та соціальної значущості. Крім того, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм забезпечує комплексне дослідження причин, як реальних, так і потенційних, неефективного витрачання бюджетних коштів і передбачає обґрунтування і розроблення відповідних рекомендацій і пропозицій як для об'єктів контролю, в рамках функціонування яких були виконані контрольні заходи, так і його суб'єктів (Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України).

Необхідність розвитку ДФАВБП також підсилюється наявністю значної кількості бюджетних програм та обсягами їх фінансування. Це, в свою чергу, може спричинити випадки шахрайства та розкрадання бюджетних коштів й державного майна. І хоча державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм є переважно новим явищем в теорії та практиці державного фінансового контролю України, саме він є одним з важелів підвищення рівня фінансової дисципліни у використанні бюджетних коштів та зменшення

обсягів бюджетно-фінансових зловживань та злочинів. Його розвиток, з одного боку, підвищить ефективність витрачання бюджетних коштів, а з іншого — дасть можливість наблизити умови та порядок його проведення до міжнародних вимог.

Проблемним питанням розвитку системи державного фінансового аудиту останнім часом присвячено багато праць вчених та практиків. Так, передумови розвитку, теоретичні засади, питання стандартизації, методологія, типологія державного фінансового аудиту в цілому та державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема, висвітлено в працях таких зарубіжних і вітчизняних вчених як Р. Адамс, А. Аренс, О. І. Барановський, І. В. Басанцов, В. В. Бурцев, А. Виссер, Л. В. Дікань, В. Ф. Піхоцький, Ю. Б. Слободяник, Л. В. Сухарева, В. Ю. Трайтлі, В. В. Филиппова, А. В. Хмельков, І. Ю. Чумакова, Н. В. Шевченко, О. А. Шевчук та багатьох інших. Однак недостатньо опрацьованими залишаються питання удосконалення понятійного апарату ДФАВБП, обґрунтування цільових характеристик, механізму, методів оцінки рівня та якості його розвитку.

Актуальність зазначених питань зумовила вибір теми дисертації, визначила об'єкт, предмет, мету і завдання дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота відповідає основним напрямам наукових досліджень Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця за науково-дослідними темами: «Організація системи фінансового контролю для забезпечення фінансової безпеки підприємства» (номер державної реєстрації 0114U006547), за якою здобувачем розроблено підрозділи «Сутність, роль та значення державного фінансового аудиту як складової системи фінансового контролю», «Загальна характеристика ТОВ ФІРМА «АНТАРЕС-ЮВ» та аналіз його фінансового стану», що містить загальні концептуальні положення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; «Аналіз та оцінка організації внутрішнього контролю

суб'єктів господарювання» (номер державної реєстрації 0116U005218), за якою здобувачем розроблено підрозділ «Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як різновиду внутрішнього державного фінансового контролю», в якому запропоновано систему ДФАВБП.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробленні науково-методичних підходів і практичних рекомендацій з подальшого розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Відповідно до визначеної мети в роботі поставлено такі завдання:

розкрити економічний зміст, доповнити класифікацію та критерії виконання бюджетних програм;

уточнити понятійний апарат державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

обґрунтувати цільові характеристики та структурні елементи системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

проаналізувати основні тенденції розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

розробити методичний підхід до оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

удосконалити науковий підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

обґрунтувати механізм розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Методи дослідження. Для досягнення визначеної мети і вирішення поставлених завдань використано систему загальнонаукових і спеціальних методів дослідження: логічного узагальнення – для узагальнення теоретичних моделей, розкриття сутнісних і типологічних характеристик ДФАВБП; структурно-логічного аналізу – для визначення взаємозв'язків між основними поняттями дослідження та його етапами; системний та системно-процесний підходи – для обґрунтування теоретичних положень розвитку ДФАВБП;

теорія графів – для зображення взаємозв’язку тезауруса поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм»; морфологічний та гносеологічний аналіз – для визначення сутності поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм»; графоаналітичний і порівняльний методи – для дослідження тенденцій розвитку ДФАВБП; системний підхід – для обґрунтування змісту державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; економетричного моделювання на основі екстраполяційного прогнозування – для побудови трендових моделей динаміки запланованих видатків на фінансування бюджетних програм; метод експертних оцінок – для визначення впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища на стан ДФАВБП; метод таксономії – для оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; теорія ігор – для оцінки якості ДФАВБП; графічний метод – для наочного зображення статистичних даних і схематичної побудови теоретичних і практичних положень дисертації.

Теоретичною основою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених та фахівців із питань державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативно-правові документи з питань державного фінансового контролю і аудиту взагалі та ДФАВБП зокрема, офіційні матеріали Державної служби статистики України.

Наукова новизна одержаних результатів дисертаційної роботи полягає в розробленні й обґрунтуванні теоретико-методичного забезпечення подальшого розвитку ДФАВБП. Основні результати, що містять елементи наукової новизни, полягають у такому:

удосконалено:

методичний підхід до оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, відмінність якого полягає у: виокремленні показників, що характеризують фінансове, організаційне, ресурсне та функціональне забезпечення розвитку державного фінансового

аудиту виконання бюджетних програм; визначенні рівня розвитку державного фінансового аудиту за інтегральним таксонометричним показником; побудові шкали такої оцінки та інтерпретації її результатів, що дозволяє збалансувати фінансові потоки та визначити пріоритетні напрями розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

науковий підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, який на відміну від існуючих, передбачає: визначення зацікавлених сторін при оцінці якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; відбір критеріїв якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; виконання поступового перебору критеріїв якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; визначення цільових орієнтирів зацікавлених сторін та впровадження процедури ітерації вибору оптимального складу критеріїв якості, що дозволить обґрунтувати раціональний розподіл державних фінансових ресурсів при затвердженні бюджетних програм;

механізм розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, особливістю якого є виділення двох векторів розвитку – функціонального, який характеризує зміну цільового спрямування ДФАВБП та передбачає встановлення соціально-економічного ефекту від реалізації того чи іншого бюджетного проекту, та процесного, що ідентифікує аудиторський ризик та визначає рівень його суттєвості на основі застосування міжнародних стандартів аудиту. Це дасть можливість обґрунтувати напрями фінансування розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

класифікацію бюджетних програм за рахунок введення додаткової класифікаційної ознаки «залежно від ступеня ризику невиконання програми», що дозволить своєчасно визначати ймовірність невиконання бюджетної програми та можливу причину ризику, оптимізувати потоки грошових коштів та склад їх розпорядників, оцінити необхідність та доцільність об'єднання кількох бюджетних програм одного головного розпорядника коштів в одну програму;

дістали подальшого розвитку:

визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм», яке на відміну від існуючих враховує таку морфологічну ознаку як багатоваріантність очікуваного результату, що дозволить простежити багатовекторність прояву державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та стане підґрунтям для оцінки його якості;

структурні елементи системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, до складу яких на відміну від існуючих, включено: теоретико-методологічний базис, ресурсне забезпечення, організаційне забезпечення, функціональний потенціал, комунікаційний блок (у їх взаємозв'язку), що уможлиблює обґрунтування пропозицій з припинення бюджетної програми чи забезпечення її своєчасного та повного виконання із залученням оптимального обсягу державних фінансових ресурсів;

цільові характеристики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, які на відміну від існуючих забезпечують: економічність використаних фінансових ресурсів; релевантність факторів впливу на результат; зменшення їх негативного впливу; створення резервів державних фінансових ресурсів; отримання соціально-економічного ефекту. Це дозволить підвищити ефективність управління державними фінансовими ресурсами, спрямованих на виконання бюджетних програм.

Практичне значення результатів роботи полягає в доведенні до рівня практичних рекомендацій обґрунтованих теоретичних положень та розроблених методичних підходів. Зокрема: розроблено методичний підхід до оцінки рівня розвитку ДФАВБП, який дозволяє оцінити рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та якісно його інтерпретувати; методичний підхід до оцінки якості ДФАВБП, який дозволяє визначати зацікавлені сторони при оцінці якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, відібрати критерії якості ДФАВБП, що уможлиблює раціональне розподілення державних фінансових ресурсів

при затвердженні бюджетних програм. Запропоновані у дисертації висновки і рекомендації, що мають прикладне значення, впроваджені в діяльність господарюючих суб'єктів: Чемужівської сільської ради Зміївського району Харківської області (довідка про практичне використання результатів № 2475/01 від 15.06.2017 року); Територіального відділення Рахункової Палати в Харківській області (довідка про практичне використання результатів № 356-01/3 від 23.06.2017 року). Викладені в дисертації розробки використовуються в навчальному процесі Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця при викладанні навчальних дисциплін «Державний фінансовий контроль» у навчальному процесі підготовки фахівців освітнього ступеня «бакалавр» за спеціальністю 6.030509 «Облік і аудит»; «Аудит державних фінансів» у навчальному процесі підготовки фахівців освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю 8.03050901 «Облік і аудит» (довідка № 17/86-36-168 від 29. 08. 2017 року).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науково-дослідною роботою, всі результати якої одержані безпосередньо автором і знайшли відображення в наукових публікаціях. Особистий внесок здобувача в роботах, які виконано у співавторстві, наведено у списку опублікованих праць за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні положення і висновки, викладені в дисертації, доповідалися на 9 міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема на: X Международной научно-практической конференции «Бъдещето въпроси от света на науката» (м. Софія, 2014 р.); Міжнародна науково-практична заочна конференція студентів і молодих учених вищих технічних навчальних закладів «Інтеграційні процеси та інноваційні технології. Досягнення та перспективи технічних наук» (м. Харків, 2015 р.); Міжнародній науково-практичній конференції молодих учених та студентів «Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти» (м. Харків, 2015 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Глобальні проблеми економіки та фінансів»

(м. Київ – м. Відень – м. Прага, 2015р.); VIII Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні питання економічних наук» (м. Запоріжжя, 2015 р.); Міжнародних науково-практичних Інтернет-конференціях, присвячених видатному вченому-економісту О. Г. Ліберману «Конкурентоспроможність та інновації: проблеми науки та практики» (м. Харків, 2015 р., 2016 р.); III Міжнародній конференції «Наука як рушійна антикризова сила» (м. Київ, 2016 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Можливості та перспективи забезпечення сталого розвитку економіки України» (м. Ужгород, 2016 р.)

Публікації результатів досліджень. Основні результати і висновки дисертації знайшли відображення в 17 наукових працях загальним обсягом 32,2 ум.-др. арк., з яких дисертанту належить 8,7 ум.-др. арк.; серед них розділи у 2-ох монографіях, 5 статей (з них 4 – статті у виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз та 1 стаття в іноземному виданні), 9 публікацій за матеріалами конференцій, які відображають основні результати дисертації, 1 стаття в інших виданнях.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації складає 282 сторінки (11,75 ум.-друк. арк.). Текст дисертації містить 30 таблиць (з них 9 займають 11 повних сторінок), 33 рисунки (з них 4 займають 4 повних сторінки), 18 додатків – на 62 сторінках, список використаних джерел із 191 найменування на 21 сторінці. Основний текст дисертації становить 199 сторінок (8,29 ум.-друк. арк.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

1.1. Економічний зміст бюджетної програми та критерії її виконання

На сучасному етапі розвитку суспільних відносин у бюджетній сфері особливо слід відзначити підвищення ролі фінансів в механізмі державного регулювання відтворення, що полягає в активній їх ролі у відновленні основних фондів для виробництва суспільних благ в різній формі (охорона здоров'я та медична допомога населенню, освіта, оборона, стабілізація фінансів, створення матеріальної бази для розвитку наукового та інноваційного потенціалу країни і т.д.).

При цьому слід враховувати, що держава саме за допомогою бюджетних коштів як сполучної ланки між розподілом і продуктивним споживанням може забезпечувати першочерговий розвиток найбільш прогресивних напрямків в економіці, регулювати рівні виробництва і безробіття, за допомогою податкової системи регулювати рівні активності виробничих і невиробничих секторів економіки та окремих галузей. Як наслідок, з'являється одне із завдань що стоять перед державними органами, що займаються питаннями бюджетного процесу – контроль за державними фінансами як найважливішим відтворювальним ресурсом економіки.

Оскільки сучасний етап розвитку економіки України характеризується постановкою масштабних загальнонаціональних соціально-економічних завдань, їх вирішення має здійснюватися на основі якісних перетворень та підвищення ефективності діяльності держави в різних сферах економіки. На це націлені адміністративна та бюджетна реформи, сутність яких полягає у створенні ефективної системи державного управління та передбачає перехід від управління бюджетними витратами до управління результатами.

Теоретико-методичним засадам управління бюджетом присвячені роботи таких науковці, як Андрущенко В.Л., Благуна І.Г., Василика О. Д., Галушка Є.О., Дєєвої Н.М., Зварича М.А., Могиляка П.Я., Опаріна В.М., Панкевич Л.В., Федосова В.М. та інших. Безпосередньо видатками бюджету займалися такі вітчизняні вчені як Булгакова С.О., Єрмошенко М.М., Кириленко О.П., Міщенко В.І., Наконечна Ю.Л., Нечай А.А., Огонь Ц.Г., Павлюк К.В., Пасічник Ю.В., Розпутенко І.В. та інші.

В той же час наявність низки невирішених питань, які ускладнюються макроекономічним вектором розвитку економіки, створюють передумови для подальших досліджень в напрямку бюджетування та контролю за ним. Аналіз існуючих наукових здобутків (додаток А) за напрямом дисертаційного дослідження, дозволяє стверджувати, що необхідність удосконалення системи управління державними фінансами, підвищення якості надання державних послуг та ефективності використання бюджетних коштів зумовила запровадження у бюджетний процес програмно-цільового методу планування державних видатків, який на загальнодержавному рівні почали застосовувати починаючи з 1998 р., коли головні розпорядники бюджетних коштів почали складати бюджетні запити з обов'язковим визначення основної мети діяльності та завдань на плановий рік. У 2001 році був прийнятий Бюджетний кодекс [19], який передбачив необхідність планування видатків за найбільш пріоритетними цілями економічно-соціального розвитку країни, а у 2002 р. було розроблено "Концепцію застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі" [76], яка визначала завдання та основні принципи впровадження даного методу та встановлювала три етапи переходу до його застосування.

Узагальнено етапи провадження програмно-цільового методу планування видатків бюджету наведені на рис. 1.1.

Аналізуючи рис. 1.1, доцільно зауважити, що не зважаючи на досить тривалий термін впровадження, повноцінний перехід до програмно-цільового методу було здійснено лише на загальнодержавному рівні, на місцевому рівні його і досі застосовують лише частково.

Слід зазначити, що мета запровадження програмно-цільового методу полягає у встановленні безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання.

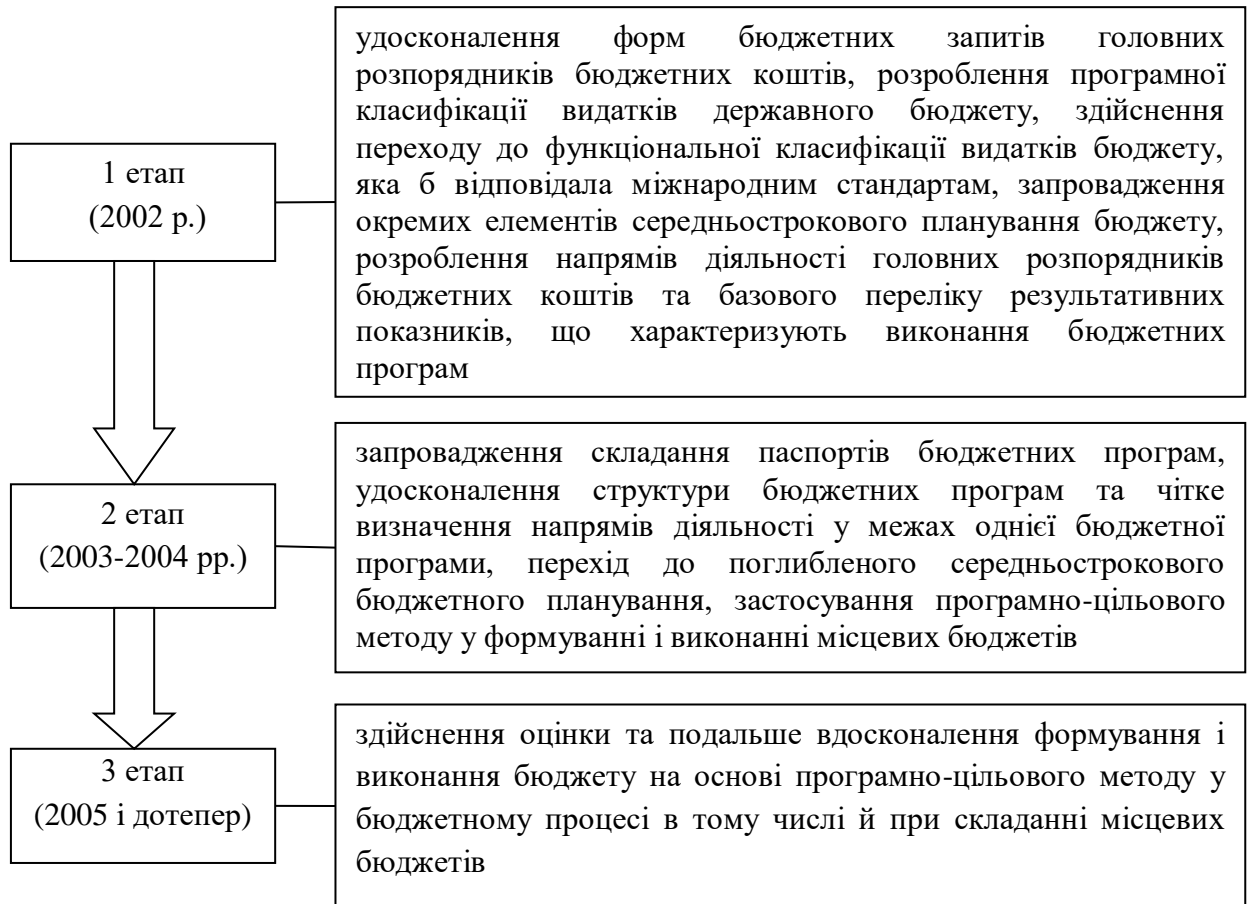


Рис. 1.1. Етапи впровадження програмно-цільового методу планування видатків бюджету (узагальнено автором на підставі даних [23, 135])

Згідно з Концепцією запровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес спрямоване на [76]:

забезпечення прозорості бюджетного процесу, що чітко визначає цілі і завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, підвищення рівня контролю за результатами виконання бюджетних програм;

забезпечення за результатами виконання бюджету здійснення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей та виконання завдань, а також проведення аналізу причин

неефективного виконання бюджетних програм;

упорядкування організації діяльності головного розпорядника бюджетних коштів щодо формування і виконання бюджетних програм шляхом чіткого розмежування відповідальності за реалізацію кожної бюджетної програми між визначеними головним розпорядником бюджетних коштів відповідальними виконавцями бюджетних програм;

посилення відповідальності головного розпорядника бюджетних коштів за дотримання відповідності бюджетних програм законодавчо визначеній меті його діяльності, а також за фінансове забезпечення бюджетних програм і результати їх виконання;

підвищення якості розроблення бюджетної політики, ефективності розподілу і використання бюджетних коштів.

Відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України програмно-цільовий метод у бюджетному процесі — метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу [19].

Отже сутність програмно-цільового методу планування полягає в описі взаємопов'язаної системи дій для досягнення поставленої мети, тобто реалізація логічного ланцюжка: мета - шляхи – засоби – ресурси. Іншими словами, програмно-цільовий метод забезпечує взаємозв'язок між коштами та результатами.

Доцільно звернути увагу, що цей зв'язок завжди має зворотність – від виділених коштів безпосередньо залежить результат надання послуг, а від отриманого результату – кошти, які буде спрямовано на цю мету у наступному бюджетному періоді [125]. Тобто за своєю суттю бюджетний процес за програмно-цільовим методом є циклом, який починається та закінчується з визначення переліку соціальних та економічних проблем і охоплює поетапне впровадження усіх заходів, необхідних для їх подолання (рис.1.2).

Як впливає з рис.1.2 застосування програмно-цільового метода запроваджується через бюджетну програму.

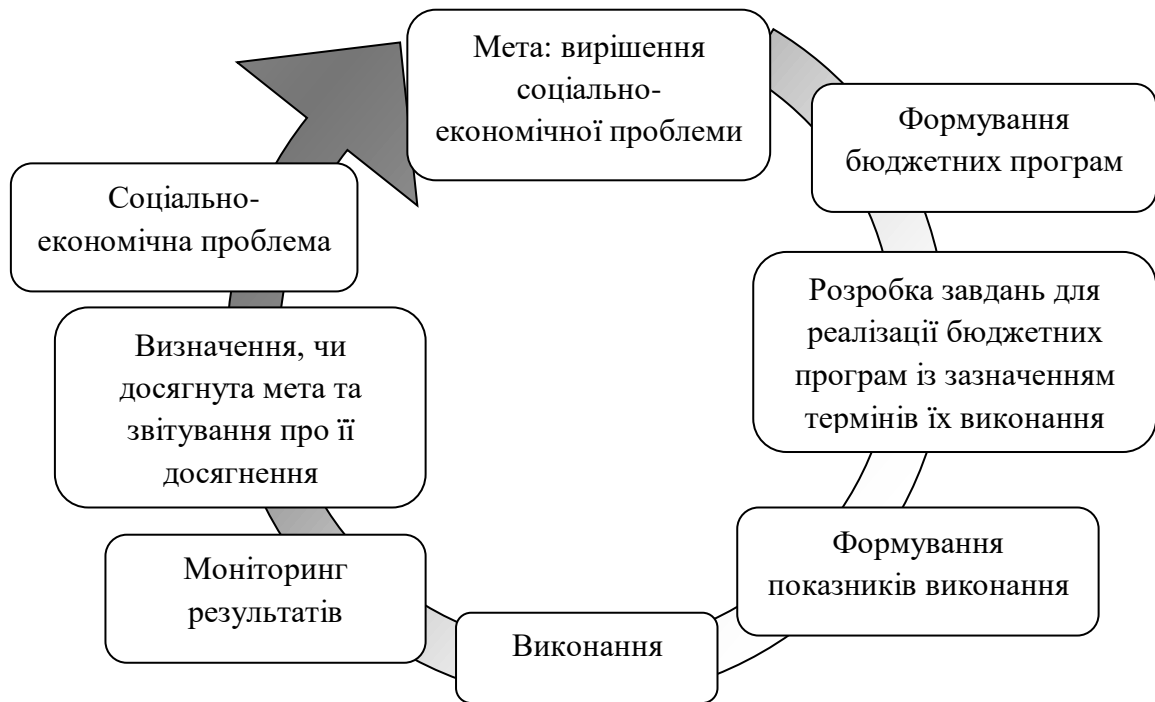


Рис.1.2. Бюджетний процес за програмно-цільовим методом [125]

Проте перш ніж визначитися із сутністю бюджетної програми, на думку автора, необхідно зауважити, що, в українському законодавчому полі існує широкий спектр програм, а саме: програми економічного та соціального розвитку України (далі - стратегічні документи); програми діяльності Уряду; державні цільові програми; місцеві програми соціально-економічного та культурного розвитку [29, 72, с. 183].

Визначення зазначених типів програм, які мають місце в українській управлінській практиці наведено в додатку Б.

Перелічені типи програм є багатоелементними, тобто вони описують діяльність за широким колом напрямів, галузей, категорій споживачів послуг, структур виконавців, за багатьма сферами впровадження й містять великий перелік різноманітних заходів та етапів. Ці програми можна віднести до однієї групи, які умовно можна назвати комплексні програми.

Що стосується бюджетної програми, то відповідно до ст. 2 Бюджетного

кодексу бюджетна програма — сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій [19]. Таке ж визначення цьому терміну наведено в Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі.

Варто зауважити, поняття «бюджетна програма» є досить широким і має низку інтерпретацій. Так, більшість вчених схиляються до наведеного у Бюджетному кодексі визначення сутності дефініції «бюджетна програма» [83, 126, 94] .

Також його розглядають як комплекс взаємопов'язаних заходів, як законодавчо закріплений план дій органів державної влади, як важливий елемент програмно-цільового методу бюджетного фінансування [18, с. 105, 178, 104].

Крім того, існує думка, що бюджетна програма – це план реалізації поставлених завдань для досягнення мети із зазначенням виконавців, строку виконання, необхідного обсягу ресурсів та показників виконання [144].

На думку автора, найбільш розгорнуте визначення дефініції «бюджетна програма» надають А.В. Хомутенко та В.П. Хомутенко, під яким дослідники розуміють документ, в якому міститься комплекс взаємопов'язаних соціально-економічних, науково-дослідних, виробничих та організаційних заходів, спрямованих на досягнення конкретної мети, завдань та очікуваного результату: розв'язання найважливіших та актуальних проблем розвитку держави, окремих галузей економіки, зосередивши одночасно увагу на ефективному, раціональному та економічно обґрунтованому використанні обмежених фінансових ресурсів держави [18, с. 107].

Слід враховувати, що бюджетна програма є зв'язуючим елементом загальнодержавних програм з програмами міністерств і відомств, місцевих органів влади.

На відміну від комплексних програм, бюджетна програма описує однотипну діяльність в одному типі структур, а послуга про яку йдеться, направлена на задоволення конкретних потреб отримувачів такої послуги.

Однак, на думку автора, доцільно більш детально зупинитися на відмінностях бюджетної програми та державної цільової програми, оскільки саме за цими типами програм існує найбільша неузгодженість змістовного наповнення.

Так, відмінність поняття «бюджетна програма» та «державна цільова програма» простежується у вітчизняних нормативних актах.

Зокрема, у Законі України «Про Державні цільові програми» статтю 1 визначено: «Державна цільова програма – це комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць, здійснюються з використанням коштів Державного бюджету України та узгоджені за строками виконання, складом виконавців, ресурсним забезпеченням» [118].

Зауважимо, що запропоноване визначення є більш повним та обґрунтованим, порівняно з визначенням бюджетної програми, наведеним в Бюджетному кодексі, оскільки в ньому конкретизується мета реалізації цільової програми.

Також варто зауважити, що, питаннями відмінностей між поняттями бюджетної програми та державної цільової програми займалися, Т.І Єфименко, В.М. Геєць, О.І. Амоша, Сухарева Л.О., Федченко Т.В., Потеряйло І.Ю. та інші. Вчені відзначили, що основні ознаки, які характеризують розбіжності між бюджетними та державними цільовими програмами - це залежність від виконавців, джерела фінансування та термін виконання програм [145, 113, 39, 37].

Так, до виконання державної цільової програми можуть залучатися декілька головних розпорядників, що свідчатиме про міжрегіональний або міжгалузевий характер програми, а до бюджетної програми – виключно один відповідальний виконавець, яким може бути або безпосередньо головний розпорядник бюджетних коштів, або інший відповідальний виконавець [145, с. 12]. Крім того, якщо до бюджетної програми можуть залучатися тільки

кошти загального та/або спеціального фондів бюджету одного рівня, то до державної цільової програми – не лише кошти бюджетів різних рівнів, а й кошти позабюджетних фондів, грантів, залучених кредитів та інших джерел, не заборонених чинним законодавством. Також наголошується на відмінності між державними цільовими і бюджетними програмами, яка полягає в терміні їх виконання: державна цільова програма реалізується в один (до 5 років), два (від 5 до 10 років) або в три етапи (понад 10 років), а бюджетна програма виконується протягом одного бюджетного року [145].

В той же час науковці зазначають, що взаємозв'язок між бюджетними та державними цільовими програмами визначається тим, що відповідно до Правил складання паспортів бюджетних програм [114], у межах бюджетної програми можуть виконуватися державні цільові програми. З одного боку, державні цільові програми деталізуються (у річній частці відповідної бюджетної програми) в законі про державний бюджет на відповідний рік, а з іншого – річна бюджетна програма може бути частиною державної цільової програми [114].

Крім того, слід наголосити, що існує певний взаємозв'язок й між бюджетними та державними цільовими програмами та стратегічним документом. Так, для досягнення відповідної мети й виконання завдань, визначених у статечному документі та спрямованих на розв'язання актуальних проблем розвитку необхідно розробити конкретні шляхи у розрізі галузей економіки. Цю проблему вирішує цільова програма, що складається, як правило на декілька років і у якій визначаються комплекс взаємопов'язаних завдань і заходів, спрямованих на досягнення відповідних цілей, строки виконання заходів програми, прогностичні обсяги та джерела фінансування [118]. Наочно взаємозв'язок мети і завдань стратегічного документу, цільових та бюджетних програм наведено на рис. 1.3.

Аналізуючи рис. 1.3, слід зазначити, що процес розробки та реалізації бюджетних програм можна поділити на чотири етапи: планування програм, їх погодження, виконання та аналіз виконання програм. У свою чергу виконання

програм складається з моніторингу та оцінки.

В цьому сенсі, на думку автора, для більш ґрунтовного дослідження економічного змісту бюджетної програми, необхідно зупинитися на її елементах.

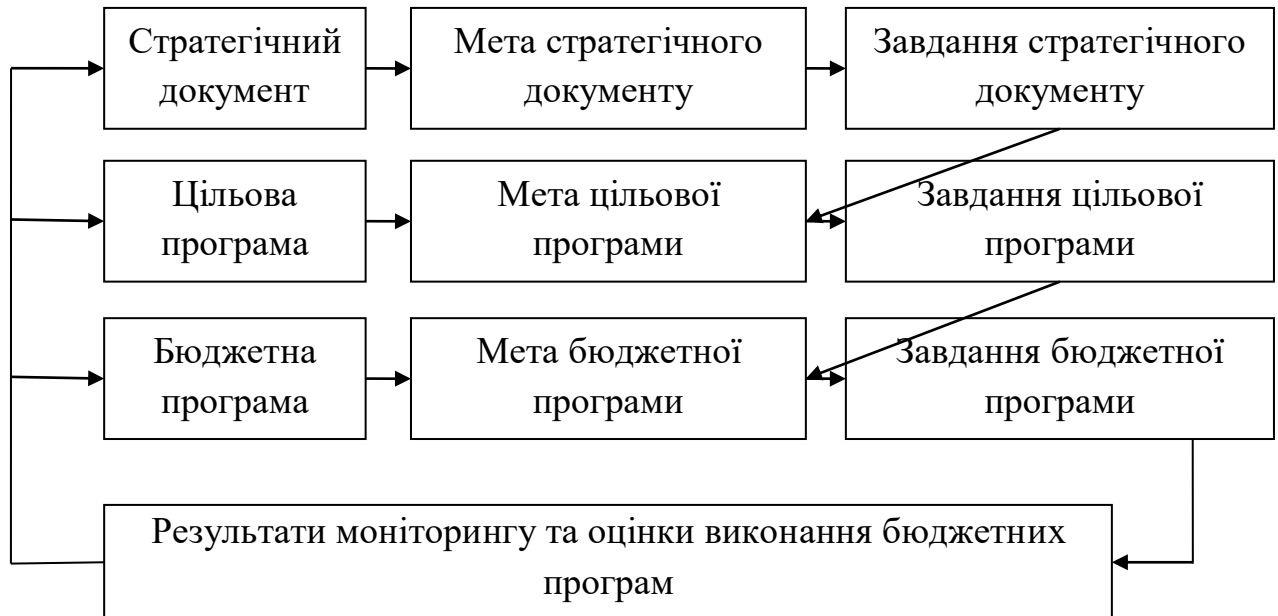


Рис. 1.3. Взаємозв'язок стратегічного документа, цільових та бюджетних програм [126]

До елементів бюджетної програми належать [126, 154]:

- 1) назва бюджетної програми;
- 2) мета бюджетної програми;
- 3) назва підпрограми (за умови поділу бюджетної програми на підпрограми);
- 4) завдання бюджетної програми;
- 5) результативні показники виконання бюджетної програми.

Взаємозв'язок між елементами бюджетних програм наведений нарис. 1.4.

Як випливає з рис. 1.4 ключовим елементом бюджетної програми є мета, що визначає вид діяльності розпорядника та спрямовує його на досягнення конкретного результату. Відповідно до наказу МФУ № 679 від 09.07.2010 р. «Про деякі питання проведення експерименту із запровадження програмно-

цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів» мета бюджетної програми - кінцевий результат, що досягається при виконанні бюджетної програми, відповідає пріоритетам державної та регіональної політики і сприяє досягненню стратегічної мети розвитку держави та/або адміністративно-територіальної одиниці в середньостроковому періоді [120].



Рис. 1.4. Взаємозв'язок між елементами бюджетних програм та їх характерні риси

Враховуючи виокремленні автором та наведені на рис. 1.4 характерні риси мети бюджетної програми, можна стверджувати, що за своєю суттю – це відображення загального кінцевого результату, на досягнення якого спрямована конкретна бюджетна програма.

Відповідно до мети бюджетної програми розпорядники коштів складають її завдання. Згідно наказу МФУ від 26.08.2014 р. № 836 завдання

бюджетної програми - конкретний, спрямований на досягнення мети бюджетної програми комплекс заходів, який відображає основні етапи досягнення поставленої мети, визначає шляхи виконання програми та підлягає перевірці [114].

Варто зазначити, що завдання бюджетної програми за своєю суттю є обґрунтуванням плану витрачання ресурсів за програмою, тобто вони обумовлюють кошторис розпорядника коштів.

Ще одним елементом бюджетної програми, який одночасно є структурним елементом програмно-цільового метода є результативні показники або показники виконання бюджетних програм, які покликані оцінити ефективність та результативність формування й реалізації бюджетних програм та є критеріями їх виконання.

Доцільно зауважити, що у міжнародній практиці результативні показники – це кількісні виміри рівня задоволеності послугами у державному секторі (продуктивності, результативності та рентабельності послуг) [7]. При цьому у різних країнах застосовуються окремі набори показників виконання програм, але найпоширенішим є комплексне застосування таких показників як затрати, продуктивність, ефективність та якість (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Показники виконання бюджетних програм, що застосовуються в міжнародні практики [125]

Країни	Велика Британія	Австралія	Нова Зеландія	США
Показники	Затрати	Затрати	Затрати	Затрати
	Результативність	Кількість, продукт, результативність	Кількість	Продукт, результативність
	Ефективність	Ефективність, своєчасність	Своєчасність	Ефективність
	Якість	Якість, вплив користь	Якість	Якість

В той же час в Україні відповідно до наказу МФУ 26.08.2014 р. № 836 результативні показники – це показники, на підставі яких здійснюється оцінка ефективності використання бюджетних коштів, передбачених на виконання бюджетної програми, для досягнення її мети та реалізації завдань [114].

Результативні показники бюджетної програми включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання бюджетної програм, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми. Такі показники повинні формуватися для кожного окремого завдання бюджетної програми та підтверджуватися офіційною державною статистичною, фінансовою та іншою звітністю.

Результативні показники поділяються на групи, що наведені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Результативні показники бюджетної програми, що застосовуються в Україні (узагальнено на підставі даних [135, 138, 145])

Результативні показники	Характеристика
Показники затрат	Визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми
Показники продукту	Використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей. Показником продукту є, зокрема, кількість користувачів товарами (роботами, послугами), виробленими в процесі виконання бюджетної програми
Показники ефективності	Визначаються як відношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їх вартості у грошовому або людському вимірі (витрати ресурсів на одиницю показника продукту)
Показники якості	Відображають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг)

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм, затверджених наказом Міністерства

фінансів України 17.05.2011 № 608 [89] оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів, звітах про виконання паспортів бюджетних програм. При цьому аналізу підлягають:

відповідність бюджетної програми пріоритетам соціально-економічного розвитку країни та окремих галузей економіки (сфер діяльності, регіону);

відповідність бюджетної програми плану діяльності головного розпорядника на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди;

відповідність бюджетної програми нормативно-правовим актам, на підставі яких передбачається її виконання;

мета, завдання бюджетної програми та напрями використання бюджетних коштів на предмет реалістичності та доцільності їх виконання у плановому бюджетному періоді, їх спрямованості на досягнення певного результату;

результативні показники бюджетної програми, які передбачається досягти при її виконанні в плановому бюджетному періоді, щодо їх відповідності меті та завданням;

фактичні результати виконання бюджетної програми за попередні бюджетні періоди;

зобов'язання та стан розрахунків за ними.

На думку автора, для більш ґрунтовного дослідження складу показників виконання бюджетних програм слід вивчити розробку цього питання у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі. В цьому сенсі доцільно зазначити, що окремим аспектам оцінки виконання бюджетних програм присвячені роботи таких як М. Д. Білик [10, 11], Л. П. Батенко [101], Б. А. Райзберг [127], О.П. Кириленко [93], В.Ф. Бєседін [9], І.В. Усков [150], К.В. Павлюк [103]. Проте в Україні до теперішнього часу відсутні обґрунтовані методи оцінки ефективності та результативності формування й реалізації бюджетних програм.

Автором систематизовано погляди вчених щодо показників результативності бюджетних програм (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Погляди вчених щодо показників результативності бюджетних програм (систематизовано автором на підставі [42, 150, 180, 93, 151, 103, 58, 22, 24])

Автор	Показники												
	Витрат	Продукту	Економічності	Ефективності (в грошовому вимірі)	Ефективності (в натуральному вимірі)	Якості	Продуктивності (в грошовому вимірі)	Соціальної ефективності	Результативності	Продуктивності (в натуральному вимірі)	Робочого навантаження	Користі	Рентабельності
О.П. Кириленко [93, с.125]	+	+	+	+									
Л.В. Дікань [42, с. 54]	+	+	+	+		+			+				
К.В. Павлюк [103]	+	+	+	+	+								
І.В. Усков [150]				+	+			+	+				
Дж. Діамонд [180, с. 28]				+	+		+						
Р. Хактер [151]						+				+	+		+
Р. Зоді [58, с. 28]	+	+									+	+	
Е. Ведург [24, с.161]				+	+		+			+			
К. Вайс [22, с. 618]				+	+				+				

Аналізуючи табл. 1.3, варто звернути увагу на уподобання вчених

показникам витрат, продукту, економічності та результативності. Безумовно, автор підтримує таку позицію при оцінці виконання бюджетних програм. Проте, доцільно наголосити, що поняття ефективності в науковій літературі визначається як співвідношення витрат та досягнутих результатів. Р. Зоді визначає ефективність як співвідношення між спожитим фактором (ресурсом) і виходом (продуктом) [58]. Дж. Діамонд визначає ефективність як відношення результатів до введених (спожитих) ресурсів [180]. Тобто за своєю суттю ефективність вже містить у собі й показник витрат, й показник продукту.

Що стосується результативності, то необхідно зазначити, що вона показує ступінь досягнення цілей і завдань, визначених у бюджетній програмі, раціональність використання фінансових ресурсів в процесі надання бюджетних послуг на державному та місцевому рівні.

На думку М. А. Клішиної, результативність відображає ступінь досягнення якісних показників. На її думку «результативність» є комплексним поняттям, що охоплює також економію фінансових ресурсів, ефективність роботи органів влади та організацій - одержувачів бюджетних коштів, ефективність їх діяльності по досягненню результатів» [70].

В свою чергу К. В. Павлюк розглядає результативність як здатність програми досягати поставлені цілі, а також виконувати задачі і заходи. При цьому під оцінкою результативності автор розуміє порівняння фактичних результатів з цільовими установками [103].

Отже, результативність включає в себе як ефективність, так і якість товарів (послуг). Більш того, результативність передбачає якісні та кількісні показники, що характеризують обґрунтованість виконання окремих бюджетних програм.

Проведений аналіз дозволяє визначити, що в процесі оцінювання виконання бюджетних програм може використовуватися велика кількість результативних показників, які суттєво відрізняються своєю сутністю. Деякі з них, наприклад показники витрат, важко віднести до показників

результативності, але вони також відіграють важливу роль для загального результату. Для продуктивного функціонування система оцінювання повинна бути злагодженою, без розбіжностей та протиріч. При цьому кількість показників результативності повинна бути достатньою для визначення ступеня ефективності використання головним розпорядником бюджетних коштів. Слід зазначити, що більшість країн також і чітко обмежує їх кількість для того, щоб не обтяжувати розрахунки та забезпечити вибір найбільш достовірних і характерних показників.

Враховуючи проведений аналіз наукових робіт вітчизняних та зарубіжних вчених, автором пропонується в якості критеріїв виконання бюджетних програм використовувати наступні показники:

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

Така система показників виконання бюджетних програм дозволить розподілити бюджетні ресурси не лише враховуючи наявності коштів, а й з урахуванням соціально-економічної ефективності. Також це дасть можливість посилити відповідальність розпорядників бюджетних коштів за кількість та якість наданих населенню послуг (товарів, робіт). Крім того, використання зазначених показників зменшує загрозу прийняття

неаргументованих суб'єктивних рішень щодо реалізації бюджетної політики, а контроль за ефективністю витрачання бюджетних коштів не втрачає своєї значимості.

На думку автора, для більш ґрунтовного дослідження економічного змісту бюджетних програм також доцільно більш детально зупинитися на їх різновидах. В цьому сенсі, слід зазначити, що сьогодні бюджетні програми не мають законодавчо визначеної класифікації, а розрізняються за кодом програмної та функціональної класифікації видатків [23, 29, 60, 144, 155, 150]. Однак необхідно враховувати, що детальна класифікація бюджетних програм дозволить не тільки окреслити їх економічний зміст, але й дасть можливість їх систематизувати, згрупувати за конкретними спільними ознаками, що забезпечує раціональний розподіл програм між головними розпорядниками бюджетних коштів та полегшує процес їх розробки та виконання.

Аналіз наукової економічної літератури показав, що вченими пропонуються класифікації бюджетних програм, що ґрунтуються на різних ознаках.

Так, за обсягом охоплення бюджетні програми поділяються на: загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального, національно-культурного розвитку, охорони довкілля, які охоплюють всю територію держави або значну кількість її регіонів, мають довгостроковий період виконання і здійснюються центральними та місцевими органами виконавчої влади; інші програми, що охоплюють розв'язання окремих проблем розвитку економіки і суспільства, а також проблем розвитку окремих галузей економіки та адміністративно-територіальних одиниць, що потребують державної підтримки [23, 150].

За спрямованістю (за характером і специфікою проблем і цілей) бюджетні програми поділяються на:

економічні, спрямовані на розв'язання комплексних галузевих і міжгалузевих проблем виробництва, підвищення його ефективності та якісних характеристик, забезпечення ресурсозбереження, створення нових

виробництв, розвиток виробничої кооперації;

наукові, метою яких є забезпечення виконання фундаментальних досліджень у галузі природничих, суспільних і технічних наук;

науково-технічні, що розробляються для розв'язання найважливіших науково-технічних проблем, створення принципово нових технологій, засобів виробництва, матеріалів, іншої наукоємної та конкурентоспроможної продукції;

соціальні, що передбачають розв'язання проблем підвищення рівня та якості життя, проблем безробіття, посилення соціального захисту населення, поліпшення умов праці, розвиток охорони здоров'я та освіти;

національно-культурні, спрямовані на розв'язання проблем національно-культурного розвитку, збереження національно-культурної спадщини, задоволення інтелектуальних та духовних потреб людини;

екологічні, метою яких є здійснення загальнодержавних природоохоронних заходів, запобігання катастрофам екологічного характеру та ліквідація їх наслідків;

оборонні, що розробляються з метою посилення обороноздатності держави;

правоохоронні, спрямовані на забезпечення правоохоронної діяльності, боротьби із злочинністю та державної безпеки [17, с. 108].

В цьому сенсі також доцільно звернути увагу на класифікаційну ознаку бюджетних програм, запропоновану І. В. Запатріною - за їх спрямованістю, а саме: “видатки на державне управління” – програми, зорієнтовані переважно на підтримку поточної діяльності розпорядників бюджетних коштів з метою виконання ними покладених законодавством завдань; “соціальні видатки” – програми, спрямовані здебільшого на реалізацію соціальних завдань; “видатки на розвиток” – програми, націлені на економічний розвиток (розвиток інфраструктури, наукові дослідження, освіту, реформування та реструктуризацію підприємств, здійснення структурних перетворень тощо) [57, с. 387-388].

Проведений аналіз фахової літератури з цього питання дозволив узагальнити основні класифікаційні ознаки, які, на думку автора, повинні бути закріплені на законодавчому рівні (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Класифікація бюджетних програм (узагальнено автором на підставі даних [23, 29, 60, 144, 155, 150, 57, 14, 17])

Класифікаційна ознака	Види бюджетних програм
Залежно від рівня державного управління	загальнодержавні, регіональні місцеві
Залежно від функцій державних фінансів	алокативні (спрямовані на подолання нездатності ринку забезпечити базові суспільні блага законності, порядку і безпеки);
	розподільчі (спрямовані на запобігання соціально небажаним результатам ринкового розподілу доходів); стабілізаційні (спрямовані на врахування впливу фінансової політики уряду на базові параметри соціально-економічної кон'юнктури);
Залежно від характеру результату програми	управлінські рішення; капіталовкладення у реальний сектор економіки; соціальні; частка державної цільової програми
Залежно від економічних результатів діяльності	поточні; програми розвитку
Залежно від способу реалізації	індивідуальні (реалізуються одним відповідальним виконавцем); розподілювані (затверджуються в бюджеті по одному відповідальному виконавцю і підлягають розподілу протягом фінансового року серед різних виконавців)
Залежно від терміну дії	довгострокові; середньострокові; короткострокові
Залежно від часу реалізації	перманентні (безперервні); разові
Залежно від показників виконання програм	програми, які можуть бути оцінені за спрощеними показниками виконання; програми, які потребують визначення деталізованих показників виконання
Залежно від спрямованості	видатки на державне управління; соціальні видатки; видатки на розвиток

Продовження таблиці 1.4

Класифікаційна ознака	Види бюджетних програм
Залежно від сфери спрямування видатків	державне управління; оборона; громадський порядок; безпека держави; судова влада; економічна діяльність; охорона навколишнього середовища; житлово-комунальне господарство; охорона здоров'я; духовний та фізичний розвиток; освіта; соціальний захист та соціальне забезпечення.
Залежно від ступеня ризику невиконання програми (запропоновано автором)	програми з високим ризиком невиконання; програми з середнім ризиком невиконання; програми з низьким ризиком невиконання

Слід звернути увагу, що в табл. 1.4 крім вже існуючих, автором запропоновано додаткову класифікаційну ознаку «Залежно від ступеня ризику невиконання програми». Необхідність впровадження такої класифікаційної ознаки обумовлена тим, що з одного боку це дозволить своєчасно визначати вірогідність невиконання бюджетної програми та його можливу причину, а й отже дозволить оптимізувати потоків грошових коштів та їх розпорядників, дозволить оцінити необхідність та доцільність об'єднання кількох бюджетних програм одного головного розпорядника коштів в одну програму; об'єднання їх за галузевим принципом шляхом передачі іншим головним розпорядникам коштів відповідно до здійснюваних ними функцій; зменшення кількості головних розпорядників коштів. Запропоновані класифікації бюджетних програм дозволять раціонально розподіляти обмежені фінансові ресурси з досягненням максимального ефекту, запобігти дублюванню програм та припинення їх дій не отримавши реального результату. А також дозволять оцінювати ризики невиконання при проведенні попереднього контролю і нададуть можливість розподіляти обмежені фінансові ресурси з досягненням максимального ефекту.

На думку автора, наведене групування за всіма визначеними ознаками

повністю враховує специфіку бюджетних програм.

Отже автором досліджений економічний зміст бюджетних програм, який розкрито через її елементи та види. Також вивчено критерії виконання бюджетних програм, якими виступають певні показники.

В той же час необхідно наголосити, що в основі побудови обґрунтованої системи програмно-цільового планування повинна лежати ефективна система контролю над формуванням і розподілом бюджетних коштів. Система контролю повинна бути спрямована на оцінку доцільності реалізації бюджетних програм, визначення соціальної і економічної їх ефективності. Тобто існує потреба в активізації інструментів державного впливу на соціально-економічні процеси. Одним з таких інструментів виступає державний фінансовий контроль та його форма державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, який знаходиться у тісному взаємозв'язку як з системою державного управління зокрема, так і з соціально-економічним устроєм країни в цілому.

1.2. Етапи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм його сутність та економічний зміст

Історія виникнення і розвитку системи державного фінансового контролю, а й отже державного фінансового аудиту нерозривно пов'язана з системою державного управління та соціально-економічним устроєм країни. Тому для розкриття еволюції розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідно простежити процеси, що формувалися в економіці країни на кожному з етапів його розвитку. Але перш за все, на думку автора доцільно визначитися з самим поняттям «розвиток» та характеристиками що його розкривають.

Варто зауважити, що розвиток - це одно з фундаментальних філософських і наукових понять. Варто зауважити, що в сучасній науці існує

безліч різних його визначень. Так, в "Словнику російської мови" С.І. Ожегова «розвиток» визначений як «процес закономірної зміни, переходу з одного стану в інший, досконаліший; перехід від старого якісного стану до нового, від простого до складного, від нижчого до вищого» [97 с.641].

По відношенню до соціальних об'єктів не втратило свого значення визначення розвитку в "Енциклопедичному словнику" Брокгауза і Ефрона, під яким мається на увазі "еволюція, зміна, що призводить до нового стану суб'єкта розвитку, підвищення його соціальної цінності" [12, с.135].

Щодо конкретного суб'єкта господарювання «розвиток» означає зміну усіх його частин так, щоб воно більшою мірою відповідало вимогам навколишнього світу, що динамічно розвивається, і завданням розширення його внутрішніх можливостей для рішення проблем, що стоять [99, с.560].

Крім того, на сьогодні термін розвиток використовують в різних галузях знань. Так, в психології розвиток — це специфічний процес зміни, результатом якого є виникнення якісно нового, поступальний процес сходження від нижчого до вищого, від простого до складного. В соціології під розвитком розуміють закономірну якісну зміну об'єкта під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів. В економіці під розвитком найчастіше розуміють процес закономірних змін, переходу з одного стану в інший, більш досконалий; перехід від старого якісного стану до нового, від простого до складного, від нижчого до вищого.

Узагальнені автором підходи до визначення поняття «розвиток» наведено у додатку В.

Варто зауважити, що найважливішою характеристикою розвитку є час. Так, розвиток протікає в часі. Разом з тим поняття «хід часу» не тотожне поняттю «процес розвитку». Про це говорить як те, що в певних межах час не супроводжується якісними змінами в об'єкті, так і те, що в одні й ті ж проміжки часу різні об'єкти здатні проходити у своєму розвитку різні «відстані» і навпаки: для проходження аналогічних «відстаней» різних об'єктів потрібний різний час. Іншими словами, розвиток того чи іншого

об'єкта є результатом не об'єктивного ходу часу як такого, але життєдіяльності самого об'єкта. На відміну від явищ руху, зміни, яких можуть викликатися дією і зовнішніх по відношенню до об'єкту, що рухається сил, розвиток являє собою саморух об'єкта - іманентний процес, джерело якого укладено у самому розвивається об'єкті.

В той же час процес розвитку характеризується великою різноманітністю конкретних видів і форм. Це зумовлено як загальною природою об'єктів, що розвиваються, так і більшою чи меншою складністю їх будови. Розрізняють дві форми розвитку: еволюційну і революційну. Між цими двома формами розвитку існує складний діалектичний зв'язок. Еволюція підготовляє революцію, веде до неї і завершується нею. В свою чергу нова якість, що набувається об'єктом, знову веде до етапу повільних кількісних накопичень. Тобто кожен процес являє собою діалектичну єдність перериваного і безперервного, перехід кількісних змін у якісні і навпаки.

Також слід враховувати, що розвиток характеризується певною спрямованістю. Перехід від одного стану об'єкта до іншого не є нескінченне повторення пройденого, не є рух по колу, хоча історично пізніші етапи і включають в себе чимало моментів, властивих попереднім етапам. Розвиток збігається з поступальним рухом до більш розвиненого і досконалого або з рухом у протилежному напрямку. У цьому сенсі говорять про прогресивний і регресивний напрями в розвитку об'єкта.

Враховуючи зазначені характеристики розвитку автором вбачається доцільним окреслити соціально-економічні процеси, що передували появі державного фінансового аудиту бюджетних програм в системі державного фінансового контролю в Україні.

При цьому, еволюцію державного аудиту в Україні взагалі та державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема, на думку автора, доречно, передусім, розглядати з моменту становлення державного фінансового контролю. В цьому сенсі, слід зазначити, що історія державного фінансового контролю нерозривно пов'язана з історією

становлення державності України. Однак, входячи до складу Російської імперії, а потім й Радянського союзу Україна не мала власних органів державного фінансового контролю та сформувалася на фундаменті командно-адміністративного устрою, де через сильну централізацію управлінських структур увага зосереджувалася на політичних функціях контролю і його масовості, що негативно позначалося на компетентності та об'єктивності [43].

Ринкові умови господарювання, що сформувалися в Україні об'єктивно зумовили необхідність розвитку нових форм фінансового контролю. Так в 1993 році, разом з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» [115], з'явився аудит, як незалежна форма фінансового контролю. Крім того, у 1993 році після здобуття Україною незалежності було прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [119].

В той же час основи становлення незалежного зовнішнього контролю державних фінансів було закладено у 1996 році з прийняттям Конституції України. Так, у ст. 95 Конституції України [72] було закріплено справедливий і неупереджений розподіл суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами та обов'язковість оприлюднення звітів про доходи і видатки Державного бюджету. Також в Основному законі в редакції 1996 року (у статті 98) визначено, що контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата [72].

Крім того, 11 липня 1996 року Верховною Радою України прийнято Закон України «Про Рахункову палату», де зазначено, що Рахункова палата є постійно діючим органом державного фінансового контролю [123].

Наступний етап розвитку аудиту в Україні характеризується вивченням можливостей використання аудиту в державному секторі. Так, Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна», який був прийнятий 15 грудня 2005р., вперше визначено, що державний

фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю [117]. Крім того, в результаті прийняття цього закону було скасовано заборону займатися органам Державної контрольно-ревізійної служби (сьогодні Державної фінансової інспекції) аудиторськими послугами, а також встановлено, що норми Закону України «Про аудиторську діяльність» [115] не поширюються на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами на здійснення фінансового контролю, зокрема й у формі аудиту. Більш того, одночасно було внесено зміни і до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [119] (редакція від 05.01.2006), згідно з якими ревізію і перевірку, як основні форми проведення контролю, було замінено на державний фінансовий аудит та інспектування.

З 2005 році розпочалось реформування системи державного фінансового контролю та державного аудиту з урахуванням європейських вимог. Так, Кабінетом Міністрів України було прийнято Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (далі - Концепція) на 2005 - 2017 роки [77], яка спрямована на зміну ідеології фінансового контролю відповідно до норм і правил Європейського Союзу вдосконалення правового поля в сфері державного фінансового контролю. Концепцію [77] спочатку було затверджено на 5 років, але потім з урахуванням корективів Світового банку – цей термін подовжено до 2017 року. Основні напрями Концепції викладено у Стратегії розвитку системи управління державними фінансами від 1 серпня 2013 р. N 774-р [143] та Концепції розвитку системи управління державними фінансами [78].

В рамках зазначеної Концепції [77] у державному секторі України поступово упроваджується модель державного внутрішнього фінансового контролю. Основою моделі внутрішнього контролю (за термінологією ЄС - фінансове управління і контроль) є відповідальність керівника за управління та розвиток органу в цілому. Відповідно до Концепції [77] державний фінансовий контроль набуває ознак попереднього та поточного і вважається внутрішнім. Зовнішній контроль відповідно до ст. 98 Конституції України [72]

закріплений за єдиним органом – Рахунковою палатою – органом зовнішнього контролю.

Варто зауважити, що успішність процесу впровадження внутрішнього контролю залежить від започаткування Європейських стандартів внутрішнього контролю в установах та організаціях державного сектору.

При цьому система державного внутрішнього фінансового контролю ставить за мету гарантувати відповідність системи фінансового менеджменту та контролю, а також внутрішнього аудиту правовим вимогам, принципам фінансового менеджменту, прозорості, економності, ефективності та результативності.

Отже, етапи становлення та розвитку державного аудиту в Україні взагалі та державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема умовно поділити на п'ять періодів (рис. 1.5).

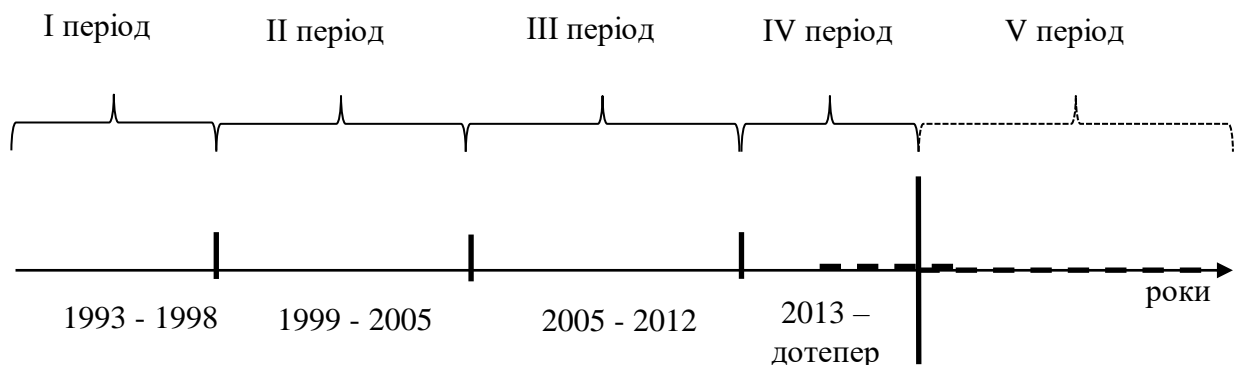


Рис. 1.5. Періодизація становлення та розвитку державного аудиту в Україні взагалі та державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема (доповнено автором на підставі [43, с.17])

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

Однак найбільш значущим періодом для розвитку державного аудиту в Україні взагалі та державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема став другий та третій періоди. Оскільки саме в цей час з

метою підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи відповідно до указу Президента України у 2000 році Головне контрольно-ревізійне управління України отримало статус центрального органа виконавчої влади.

Причому у редакції від 05.01.2006 р. Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [119] ревізію і перевірку, як основні форми проведення контролю, було замінено на державний фінансовий аудит та інспектування. Крім того, у редакції цього закону від 11.03.2007 перелік форм контролю було доповнено перевіркою державних закупівель. В подальшому при проведенні адміністративної реформи Головне контрольно-ревізійне управління України у 2010 році було реорганізовано у Державну фінансову інспекцію України [106].

Останньою подією, яка на думку автора, завершила етап становлення державного фінансового контролю та державного аудиту в Україні стала редакція зазначеного закону від 02.12.2012 р., коли було змінено його назву з «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» на «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» [122]. Окрім того, цією редакцією були конкретизовані завдання органу державного фінансового контролю (додаток В, табл. В.2). При цьому варто зауважити, що трансформація наведених в додатку В завдань Державної фінансової інспекції як органа державного фінансового контролю говорить про переміщення пріоритетів в контрольній діяльності та змінення ідеології контролю (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Трансформація завдань органа державного фінансового контролю до сфери державного аудиту (в тому числі й до державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм)

На думку автора, також необхідно звернути особливу увагу на четвертий та п'ятий періоди становлення та розвитку державного аудиту в Україні взагалі та державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема (рис. 1.6).

Так, п'ятий період безпосередньо є початком розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Цей період триває і цього часу. При цьому, слід зазначити, що зрушення, які відбулися у контролі державних фінансів останніми роками, обумовлені євроінтеграційною політикою України та головною вимогою європейської спільноти - «забезпеченням прозорого і ефективного управління державними фінансами» [156].

Саме в цьому періоді була допрацьована Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та продовжено її термін до 2017 року [77]. Слід зауважити, що цією Концепцією [77] передбачалося «вдосконалити діяльність органів державного сектора шляхом переходу від адміністративної до управлінської культури, посприяти раціональному використанню державних ресурсів та зміцненню фінансової дисципліни; отримувати обґрунтовану інформацію про діяльність органів державного сектора» [77]. До 2017 року розроблено відповідний план заходів щодо нормативно-правового, методологічного та інформаційно-технічного забезпечення, підготовки кадрів, організаційно-структурних змін окремих суб'єктів господарювання державного сектору економіки. На думку автора, саме у 2017 році, при інших рівних умовах, повинен дійти логічного кінця четвертий період розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. А починаючи з 2018 року вже необхідно буде говорити про п'ятий період - його сталий розвиток.

В цьому сенсі особливу увагу, на думку автора, необхідно звернути на теорію сталого розвитку, яка виникла в 70-х роках ХХ ст. та стала основою розбудови державності та обов'язковою умовою досягнення високого життєвого рівня населення. При цьому найважливішим фактором сталого економічного розвитку, основою національної конкурентоспроможності є

науково-технічний прогрес, який відображає життєздатність і ефективність суспільних інститутів і соціально-політичних систем [138].

Інновації стають основою глибинних змін відтворювального процесу. Нові тенденції в економіці відбиваються не лише на матеріальних, а й на нематеріальних об'єктах. Зміни можливостей обробки інформації і знань призвели до того, що суспільне багатство сьогодні створюється переважно за допомогою інформаційних та інтелектуальних ресурсів. Тому сьогодні широке застосування отримали терміни «суспільство знань», «інноваційна економіка», «інформаційне суспільство». Зазначені поняття поєднуються у терміні «економіка знань» та позначають новий соціально-економічний процес, що з одного боку передував появі державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а з іншого став основою його сталого розвитку, втілюючи у собі такий тип економіки, в якій знання відіграють провідну роль, а їх виробництво є джерелом економічного зростання.

Проте, необхідно зазначити, що, як слушно зауважує Слободяник Ю.Б. у розбудові економіки знань провідну роль відіграє держава, яка має створити відповідне правове, податкове і організаційно-економічне середовище, а також сприяти змінам суспільної свідомості, ставленню громадян до освіти і знань, популяризації останніх. Тому виникає потреба в механізмах, які б дозволили забезпечувати стійкість інституційного середовища, розвивати інститути, що його стабілізують і регулюють [138].

Слід зазначити, що тільки за допомогою ефективного державного контролю вище керівництво правової держави може гарантувати захист фінансових інтересів суспільства, зміцнити його довіру до державної влади, забезпечити досягнення єдиної мети влади і суспільства - добробуту громадян і стабільності державної влади [107]. В сучасних умовах господарювання такий контроль реалізується за допомогою проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

В той же час, необхідно звернути увагу, що на сьогодні в Україні не існує базового закону, який би встановлював основні поняття в сфері

Аналізуючи табл. 1.5, слід зауважити, що одним з найважливіших питань, на думку автора, є визначення категоріально-понятійного апарату в сфері державного аудиту.

Так, через законодавчу невизначеність сутності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм на практиці виникає термінологічна плутанина, яка підсилюється ще й законодавчим ототожненням його з аудитом ефективності [122, 90, 47, 98].

Необхідно звернути увагу, що у сучасній теорії та практиці державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм визначають як вид державного фінансового контролю, його форму, тип, метод тощо. Крім того, під ним окремі дослідники розуміють особливий інструмент відносин у системі державного устрою та новий напрям діяльності контрольних органів, подібний контрольно-ревізійній, чи експертно-аналітичній діяльності.

З цього приводу автор згоден з думкою Слободяник Ю.Б., про те, що необхідно розрізняти державний аудит як суспільний інститут (сукупність норм, правил і відносин), державний аудит як вид професійної діяльності та державний аудит як процес здійснення незалежної оцінки і винесення об'єктивного висновку [138].

Також, на думку автора, важливими є проблеми теоретико-методологічного характеру, пов'язані з невирішеними питаннями щодо класифікації державного аудиту та методами його проведення. Крім того, при здійсненні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм найскладнішим є вибір спеціальних критеріїв і методів для оцінки бюджетних програм, оскільки вони не є чітко визначеними та при кожній аудиторській перевірці залежать від суб'єктивного фактору тобто судження державного аудитора [66].

Варто також наголосити на проблемних питаннях стандартизації в сфері аудиту державних фінансів. З цього приводу доцільно зауважити, що сьогодні вже існують певні розробки щодо методичних аспектів стандартизації на законодавчому рівні як в Україні так і за кордоном. Однак, відсутні спроби стандартизації процедур державного фінансового аудиту виконання бюджетних

програм за сучасних умов бюджетного процесу в Україні.

Нагальною є проблема формалізації процесу державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та виокремлення його етапів. Слід зазначити, що з цього приводу є низка наукових робіт, а також законодавчих рекомендацій, які різняться між собою та мають дискусійний характер. Проблемне питання підсилюється ще й тим, що відсутнє регламентне закріплення робочої та підсумкової документації при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Автор згоден з думкою Л.О. Сухаревої та Т.В. Федченко про те, що практика проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм потребує проробки питань організації і методики його проведення [145]. Це можна пояснити тим, що переважна більшість загальнодержавних та бюджетних програм носять декларативний характер, оскільки практично не визначають результативних показників для досягнення, не мають чітких термінів виконання кожного заходу, а також узгодженості дій відповідальних виконавців.

Більш того, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм в Україні носить наступний характер контрольних заходів, що не тільки знижує ефективність його проведення, а й в цілому суперечить філософії державного аудиту, який передусім має супроводжувати виконання кожної бюджетної програми та виконувати передбачувальну функцію [152, 153].

Як вже зазначалося, державний аудит, як різновид державного фінансового контролю, був узаконений у 2005 році з прийняттям закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна" [117]. Крім того, цим Законом внесено зміни до Господарського кодексу [34] та діючого на той час до Закону України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" [122] (сьогодні закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»).

В зазначених нормативних актах поняття «державного аудиту» ототожнюється з поняттям «державний фінансовий аудит», під яким вперше розуміється перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [8, 34].

Крім того, в сучасній теоретичній базі, незалежно від рівня законодавчого врегулювання, зустрічаються поняття «державний аудит», «державний фінансовий аудит», «аудит державних фінансів», «аудит ефективності», «аудит відповідності», «аудит адміністративної діяльності», «аудит результативності», «внутрішній аудит», «зовнішній аудит» тощо (додаток Д табл. Д.1)

Подальше дослідження діючої законодавчої та нормативної бази дозволило узагальнити терміни, що вживаються в теорії державного аудиту, які проводяться сьогодні в Україні (додаток Д табл. Д.2).

Крім того, варто звернути увагу, що термінологічний ряд державного аудиту не можна вважати повним без узагальнення поглядів вітчизняних та зарубіжних вчених, що наведено в додаток Д табл. Д.3.

Таке різноманіття поглядів спричинює плутанину у теорії та методології державного аудиту, і як наслідок гальмує процес реформування системи державного фінансового контролю в Україні.

Що стосується визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм», то в результаті проведеного дослідження наукових праць як вітчизняних, так і зарубіжних вчених можна констатувати, що в сучасній економічній науці питання сутності цього поняття є дискусійними. Насамперед це проявляється у тому, що не існує єдності у самому терміні. Так, в літературі виокремлюють наступний тезаурус окресленого поняття: державний аудит виконання бюджетних програм, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, аудит

ефективності, аудит ефективності використання державних коштів, аудит відповідності, фінансовий аудит тощо [175, 135, 138, 142, 36]. Для окреслення предметної області даного дослідження необхідно більш детально зупинитися на кожному терміні з вищеназваного тезаурусу.

Якщо детально розглянути словосполучення «державний фінансовий аудит», то перший термін "державний" розкриває особливості суб'єктів, які представлені відповідними державними органами. Другий термін – фінансовий – становить собою предмет та зміст відповідної діяльності. Нарешті, третій термін – аудит – пояснює форму контролю, враховуючи стадії та методи її здійснення. Тобто, застосування другого терміну «фінансовий» в даному словосполученні значно звужує зміст державного аудиту. Це зумовлено тим, що державний аудит, окрім фінансової діяльності об'єкта контролю, досліджує також інші сторони (управлінську діяльність, бюджетні програми, державне та комунальне майно тощо).

Отже, на думку автора поняття державного аудиту багато в чому ширше за поняття державного фінансового аудиту. В цьому сенсі автор згоден з думкою Л.В. Дікань, про те, що «державний аудит – це перевірка та аналіз законності й ефективності використання державних та комунальних коштів, активів, майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, а також доцільності управлінської діяльності з метою надання чинних рекомендацій щодо поліпшення стану справ на об'єкті дослідження» [43, с.64].

При цьому словосполучення «бюджетні програми» в таких термінах як «державний аудит виконання бюджетних програм» та «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» не уніфікують різновиди державного аудиту в системі державного фінансового контролю, а тільки окреслюють об'єкту область аудиторського дослідження.

Що стосується термінів «аудит ефективності», «аудит відповідності» та «фінансовий аудит», то стандартами аудиту INTOSAI (п. 25 ISSAI 100) визначено, що ці терміни вживаються для трьох різних видів державного аудиту [60].

При цьому стандарт ISSAI 100 дає наступні визначення цим видам аудиту:

фінансовий аудит (financial audit) спрямований на перевірку того, наскільки представлена фінансова інформація повно та достовірно відображена у фінансовій звітності аудіруємої організації та відповідає чинному законодавству. Здійснюється шляхом отримання достатніх та належних аудиторських доказів для висловлення аудитором думки про те, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок.

аудит ефективності (performance audit) зосереджений на тому, чи діють посередники, програми й організації відповідно до принципів економії та ефективності і чи існує можливість для поліпшення. Діяльність оцінюється за допомогою відповідних критеріїв і аналізуються інші проблеми. Метою є отримання відповідей на ключові питання аудиту та забезпечення (надання) рекомендацій щодо їх поліпшення;

аудит відповідності (compliance audit) направлений на перевірку того, наскільки певний предмет відповідає повноваженням, визначеним як критерій. Аудит відповідності здійснюється шляхом оцінки того, наскільки діяльність, фінансові операції та інформація в істотних аспектах відповідають повноваженням тих, хто управляє аудіруємої організацією [60].

Як впливає з наведені визначень, всі три різновиди державного аудиту є самостійними сферами як наукового так і практичного дослідження. Це підтверджує й проведений їх порівняльний аналіз (додаток Е).

Як впливає з табл. 1.9 фінансовий аудит та аудит відповідності мають різну мету, предмет та критерії проведення, що підтверджує необхідність їх розмежування на законодавчому рівні. Однак, варто звернути увагу, що до 2013 року фінансовий аудит включав в себе й аудит відповідності. При цьому такий аудит розглядався фактично як аудит фінансово-господарської діяльності та містив у собі елементи аудиту фінансової звітності та аудиту відповідності законодавству.

Зі змінами, внесеними в ISSAI 100 фінансовий аудит та аудит відповідності почали розглядати відокремлено [60]. Проте у міжнародній практиці, до об'єктів останнього все одно відноситься дослідження фінансово-господарської діяльності організації.

Щодо аудиту ефективності та фінансового аудиту, то вони слід зауважити, що вони мають як спільні так і відмінні риси. Так, фінансовий аудит зосереджується на цифрах, а при аудиті ефективності значна частина часу приділяється спілкуванню з людьми. Державні аудитори при проведенні цих видів аудиту виконують завдання одного типу, наприклад, оцінюють і пояснюють діяльність тих, кого перевіряють.

В той же час аудит ефективності здійснюється переважно там, де є соціальна проблема, незадоволення громадян якістю наданих послуг тощо, і потрібно знайти її розв'язання (тобто він йде від проблеми; якщо проблеми немає - немає потреби його здійснювати).

Фінансовий аудит відштовхується від потоків бюджетних коштів (при їх споживанні, незалежно від виконання чи невиконання результативних показників програми, виникає об'єктивна необхідність поточного чи послідуючого фінансового контролю щодо достовірності фінансової звітності та законності використання бюджетних коштів).

Як вже зазначалося, у діючому законодавстві державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм ототожнюється і обмежується поняттям «аудит ефективності». Так, згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 «Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності) – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають [112]. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих

бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Більш того, поняття «аудит ефективності» та «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» ототожнюються й багатьма вченими.

На думку автора, таке ототожнення є некоректним. Оскільки, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм відповідно до діючого законодавства є видом державного фінансового аудиту. При цьому він може проводитися у формі аудиту ефективності, фінансового аудиту, аудиту відповідності, тощо.

В частині терміну «аудит ефективності використання державних коштів», доцільно зауважити, що цей термін, має багатовекторність прояву, а саме:

1) визначає економічність, продуктивність та результативність витрат бюджету та інших державних коштів;

2) встановлює ефективність використання бюджетних коштів, коштів державних внебюджетних коштів, кредитних ресурсів та позикових коштів, державної власності, яка включає всі види нерухомого майна а також інтелектуальну власність держави;

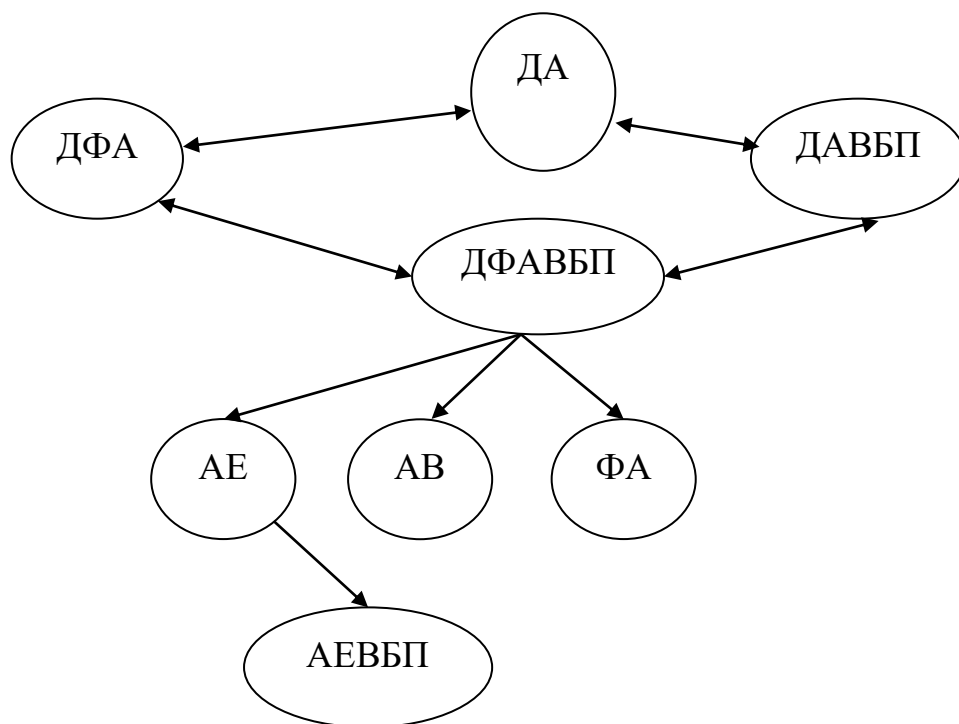
3) є інструментом контролю податкового адміністрування.

Тобто аудит використання державних коштів має широку об'єктну спрямованість та не обмежується лише бюджетними програмами держави.

Для розмежування окреслених дефініцій та подальшого нівелювання існуючих протиріч у категоріально-понятійному апараті, автором пропонується наочно за допомогою використання теоретико-графових структур продемонструвати взаємозв'язок вищевказаних термінів з поняттям «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» (рис.1.7).

Як впливає з рис.1.7, поняття «державний аудит» та «державний фінансовий аудит» ширші за поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм». Проте, як зазначає Трайтлі В.Ю. державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм не слід розглядати

виключно роблячи акцент на слові фінансовий аудит та розуміючи під ним законність діяльності державної влади та достовірності фінансової звітності та бухгалтерського обліку, а доцільно розглядати з позиції аудита управління державними фінансами у програмному форматі [148]. Досліджуючи граф взаємозв'язку тезауруса поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм», наведений на рис. 1.7, варто підкреслити, що за своєю економічною природою державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм є діалектичною єдністю якісної та кількісної характеристик.



ДА – державний аудит, ДФА – державний фінансовий аудит, ДАВБП – державний аудит виконання бюджетних програм, ДФАВБП – державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, АЕ – аудит ефективності, АВ – аудит відповідності, ФА – фінансовий аудит, АЕВДК – аудит ефективності використання державних коштів

Рис. 1.7. Граф взаємозв'язку тезауруса поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм»

Так, якісна характеристика розкривається за рахунок превентивних заходів, які дозволяють виявити більш раціональні шляхи використання державних коштів. Кількісна характеристика розкривається при оцінці ефективності виконання бюджетної програми за рахунок визначення ступеня досягнення поставлених цілей соціально-економічного розвитку держави.

Ознайомившись з основними дефініціями, що становлять тезаурус поняття державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, слід визначити сутність останньої. Для цього автором пропонується провести гносеологічний аналіз та поетапно визначити терміни «державний фінансовий аудит» та «бюджетна програма».

За результатами аналізу нормативно-правових актів (додаток Д табл. Д1), можна констатувати наявність багатьох проблем, які потребують урегулювання у правовому полі. У роботах сучасних науковців та законодавчій базі не існує єдиного підходу до визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм», різні визначення цього поняття наведено в додатку Є.

Проведене автором узагальнення дозволило виокремити декілька підходів до визначення даного поняття (рис. 1.8).

Аналізуючи додаток Е та рис. 1.8, слід зазначити, що визначення, яке закріплене Господарським кодексом є досить загальним і ніяким чином не вирізняє особливостей державного аудиту.

В той же час визначення запропоноване Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [122] є досить широким але в ньому не вказується на те, що державний аудит покликаний не тільки перевіряти достовірність фактів, але й надавати рекомендації по запобіганню порушень та щодо оптимізації діяльності у майбутньому.

Визначення наведене у Законі України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» [117] не характеризує державний аудит як форму

державного контролю і не розкриває його превентивний характер.



Рис. 1.8. Підходи до визначення поняття «державний фінансовий аудит» (узагальнено автором)

Стосовно розкриття поняття «державний фінансовий аудит» у роботах провідних вчених, варто зазначити, що Немченко В.В. та Дікань Л.В. дають досить вичерпні визначення державного аудиту, але вони не враховують, що це динамічна перевірка діяльності підконтрольного суб'єкта [6, 43].

Водночас Жирна Ж. А. дає досить загальне визначення поняття «державний фінансовий аудит» але, на думку автора, воно некоректно сформоване, оскільки результати державного аудиту носять рекомендаційний характер і не вірно наголошувати на тому, що він забезпечує законність рішень держави [54].

Тому доцільно запропонувати власне визначення, яке на думку автора врахувало всі плюси та мінуси вищенаведених тлумачень: державний фінансовий аудит – 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.

Що стосується терміну «бюджетні програми», то його визначення було наведено у попередньому підрозділі дисертаційної роботи.

Поєднуючи змістовні складові «державний фінансовий аудит» та «бюджетна програма» можна надати авторське бачення поняття державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм. Під ним пропонується розуміти – різновид державного аудиту, який передбачає систематичне дослідження законності, економічності та ефективності управління державними ресурсами при виконанні бюджетних програм, достовірності та раціональності витрат, спрямованих на досягнення мети бюджетної програми та виявлення резервів підвищення її результативності. Новизна запропонованого визначення полягає у врахуванні такої ознаки як багатоваріантність очікуваного результату, а саме: досягнення мети бюджетної програми та виявлення резервів підвищення її результативності. Слід зауважити, що на відміну від інших форм державного фінансового контролю державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм сприяє комплексній оцінці якості надання бюджетних послуг, ступеня задоволення соціально-економічних потреб населення, суб'єктів господарювання на рівні адміністративно-територіальних одиниць. Він спрямований не на оцінку цільового використання бюджетних коштів, а на визначення результативності виділення фінансових ресурсів, визначення резервів їх зростання для досягнення стратегічних і тактичних цілей і завдань в процесі реалізації бюджетної програми. Дотримуючись логіки дисертаційного дослідження, після визначення сутності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідно перейти до розкриття його економічного змісту. Для цього автором пропонується визначитися з його класифікацією. Остання, в свою чергу, покликана глибше

зрозуміти сутність цього важливого елемента управління фінансовими потоками, розкрити механізм функціонування відносин, які він виражає, виявити специфічні особливості різних його складових. Проте, варто зазначити, що цьому питанню у законодавстві та наукових працях приділено недостатньо уваги. Дослідники здебільшого визначають різновиди державного фінансового контролю та застосовують їх до державного аудиту [54, 135, 186, 45, 8, 184, 185, 190, 191]. На думку автора, такий підхід є некоректним, оскільки він не дозволяє простежити відмінності такої форми контролю як аудиту. Тому автором на підставі проведеного аналізу розвитку системи державного контролю та аудиту й подальшого узагальнення пропонується наступна класифікація державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

**Класифікація державного фінансового аудиту виконання
бюджетних програм (розроблено автором)**

Класифікаційна ознака	Види державного фінансового контролю
Мета здійснення	1) оцінка результативності управлінської діяльності; 2) оцінка ступеня досягнення результатів; 3) оцінка ризиків, що впливають на досягнення результатів; 4) підвищення результативності бюджетної програми
Напрямок впливу суб'єкта на об'єкт контролю	1) зовнішній; 2) внутрішній
Повнота охоплення об'єкта державного аудиту	1) суцільний; 2) вибіркового
Об'єкт контролю	1) органи законодавчої влади; 2) центральні органи виконавчої влади; 3) бюджетні установи; 4) інші суб'єкти господарювання державного сектору економіки

Продовження таблиці 1.6

Класифікаційна ознака	Види державного фінансового контролю
Рівень бюджетної програми	1) державний; 2) регіональний
Характер джерел контролю	1) документальний; 2) фактичний
Аспекти контролю	1) оцінка обґрунтованості мети програми; 2) аналіз відповідності завдань цілям програми; 3) оцінка якісних показників програми; 4) оцінка витрато ємності; 5) аналіз оптимальності структури витрат
Повнота охоплення питань, що перевіряються	1) комплексний; 2) тематичний; 3) зустрічний
Джерела даних	1) документальний; 2) фактичний
Час здійснення контрольних дій	1) попередній; 2) поточний; 3) наступний
Рівні реалізації	1) державне управління; 2) місцеве управління

Практичне вимірювання класифікації державного фінансового аудита виконання бюджетних програм дозволить підвищити ефективність управління фінансовими потоками, розкрити механізм функціонування відносин, які він виражає, виявити специфічні особливості різних його складових.

Таким чином, в сучасних умовах державний аудит відіграє велике значення, важливість якого в економіці держави зумовлена його місцем та роллю в усіх сферах суспільного відтворення. Крім цього, державний аудит є однією з форм державного фінансового контролю, який є обов'язковою умовою успішного функціонування фінансової системи будь-якої держави та головною функцією її управління.

Необхідність державного аудиту зумовлена наявністю фінансових порушень, які підтверджені статистичними даними, а також можливістю попередження порушень та мінімізації їх наслідків.

1.3. Концептуальні основи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

На сучасному етапі розвитку вітчизняної науки державного аудиту відсутня цілісна і загальноприйнята концепція, яка розкриває теоретичні та методичні основи розвитку державного аудиту взагалі та державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема, її розробка перебуває лише на початковій стадії.

Це обумовлено тим, що державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм є новим явищем в теорії та практиці державного фінансового контролю України. Тому для створення теоретичної та методичної бази застосування державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідне його всебічне вивчення та наукове осмислення, що досягається за рахунок часу та достатнього практичного досвіду його проведення з урахуванням національних умов і традицій.

Необхідно зазначити, що концепція (лат. *conception* - розуміння, єдиний задум, ведуча думка) - це система поглядів, що виражає певний спосіб бачення («точку зору»), розуміння, трактовки будь-яких предметів, явищ, процесів і презентує ведучу ідею або (і) конструктивний принцип, що реалізує певний задум в тій чи іншій практиці знань [97]. Концепції перш за все вводять у теоретичні диспути дисциплін, їх теоретичні принципи і передумови, визначальні базові поняття-концепти, формуючи «фундаментальні питання» («ідеї»), у відповідності до яких отримують своє значення і обґрунтування спеціальні твердження, що будуються всередині цих диспутів.[183]. В неокласичній науці поняття концепції стали, як зводити до фундаментальної теоретичної (концептуальної) схеми (що включає в собі початкові принципи, універсальні для даної теорії закони, основні змістовні категорії і поняття), або (і) ідеалізованої (концептуальної) схеми (моделі, об'єкту) досліджуваної галузі (що вводить, як правило, структурно-організаційний зріз предметного поля, на яке

проєцирується інтерпретація усіх тверджень теорії) [145, с. 509].

В той же час, концептуалізація - це спосіб організації розумової роботи, що дозволяє рухатися від первинних теоретичних концептів до все більш абстрактних конструкцій, розгортаючи усю структуру наукової теорії (первинне концептуальне пояснення - концепт, що розгортає пояснювальну стратегію), з одного боку, і виписувати наукову теорію і більш широкі дисциплінарні контексти, - з іншого (розробка концептуальної схеми (моделі, знакової системи) досліджуваної галузі, що виражає лише найістотніші її боки мінімально-необхідний набір початкових концептів-конструктів, що дозволяють задавати картину наукової реальності). Концепт (лат. *conceptus* - поняття) - зміст поняття, його змістовна наповненість. Кожен концепт займає своє чітко визначене й обґрунтоване місце на тому чи іншому рівні концептуальної схеми [145, с. 509].

На думку автора, перш ніж окреслити концептуальні основи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, доцільно визначити змістовну сутність поняття «розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм».

Для цього пропонується використовувати гносеологічний аналіз, результатом якого повинен стати симбіоз двох понять: «розвиток» та «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм».

Так, на думку автора, під розвитком державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм слід розуміти процес закономірних змін, що відбуваються при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів, з метою адаптації до міжнародних вимог та підвищення ефективності виконання бюджетних програм.

Такі закономірні зміни відбуваються перш за все на законодавчому рівні, коли змінюються мета та завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, методологія його проведення, оцінці його ефективності та якості. Проте в цілому зміни відбуваються у філософії державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, відношенні

до нього зовнішніх та внутрішніх користувачів інформації.

В цьому сенсі варто наголосити, що для розкриття концептуальних основ розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідно визначити мету та завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, його методи та принципи, розкрити його види та форми, окреслити суб'єкти та об'єкти його проведення, визначити критерії ефективності, оцінити якість його проведення.

Державний фінансовий аудит виконання бюджетної програми як елемент підсистеми в системі державного фінансового контролю спрямований на досягнення певної мети, що припускає рішення комплексу задач. У свою чергу, слід враховувати, що «...задача в конкретних отримує різні інтерпретації та визначає відношення спостерігача до об'єкта і є критерієм, за яким відбувається відбір об'єктів і їх властивостей...» [145, с. 26].

В цьому сенсі доцільно звернути увагу, що на даний час в економічній літературі та правовій базі відсутній єдиний підхід до виокремлення мети, завдань, видів, форм та методів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Однак, проблематика даного питання практично не досліджувалась і не піднімалась науковцями, в зв'язку з тим, що більше уваги приділяється сутності однієї з його форм – аудиту ефективності, а не сутності цього виду державного фінансового аудиту загалом. Проте, автор згоден з думкою В.Ю. Трайтлі про те, що концептуальні основи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм доцільніше розглядати не фрагментарно, а системно та комплексно, що сприятиме досконалості теоретичного підґрунтя з окресленої проблематики [148].

Слід зазначити, що мета і задачі державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у контексті державного фінансового контролю визначаються по різному як науковцями [4; 5, с. 45-49; 66; 134], так і нормативно-правовими актами [84; 91], та мають суперечливий зміст.

Так В.В. Філіппова вважає, що досягнення цілей контролю потребує визначення конкретних параметрів (законність, ефективність і

доцільність здійснення фінансових й інших операцій, пов'язаних з управлінням й розпорядженням державною власністю, що оцінюється державною керівною системою) [151, с. 15].

Метою аудиту адміністративної діяльності, на думку О.О. Чечуліної, є «оцінка результативності, ефективності, економічності функціонування цієї організації, яку перевіряють; увага аудиторів зосереджується на виконанні окремої програми, при цьому розглядаються проблемні питання і розробляються певні висновки та пояснення» [1, с. 55].

Подальше дослідження робіт зазначених та інших вчених стосовно мети державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема та державного фінансового контролю в цілому дозволило узагальнити погляди вчених на це питання (табл. 1.7).

Таким чином, кожен науковець у трактуванні мети як державного фінансового контролю, так і аудиту ефективності (державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм) виокремлює певні критерії (параметри), що перевіряються, і наголошується на можливість застосування результатів контролю для підвищення ефективності використання державних коштів.

У той же час, у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних ресурсів [137] зазначається, що контроль державних фінансів не є самоціллю, він виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економічності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, унеможливити повторення виявлених порушень у майбутньому.

На думку автора, метою державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є оцінка ефективності виконання бюджетної програми та отримання соціально-економічного ефекту від її реалізації.

Підходи до визначення мети державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (узагальнено автором)

Зміст мети державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	П. Нікіфоров [96]	С. Івасюк [97]	В.М. Родіонова [129]	С.В. Степашин [142]	В.В. Бурцев [12]	В.В. Філіппова [151]	М.В. Мельник [87]	А.С. Пантелєєв [87]	А.Л.Звєздин [87]	О.О. Чечуліна [1]	Л.О. Сухарева [145]	Т.В. Федченко [145]	А.В. Хмельков [155]	О.М. Денисюк [135]	О.А. Хаблюк [152]	Ю.Б. Слободяник [138]	О.А. Шевчук [173-175]
	+	+															
Забезпечення фінансової прозорості об'єкта контролю	+	+															
Встановлення відповідності практики управління фінансовими ресурсами в усіх сферах виробництва та розподілу суспільного продукту завданням фінансової політики держави			+														
Забезпечення законності і ефективності використання державних бюджетних та позабюджетних фінансових коштів і державної власності				+													
Забезпечення дотримання принципів законності, доцільності і ефективності в розпорядчій і виконавчій діяльності					+	+											+
Забезпечення єдиної державної фінансової політики та фінансових інтересів держави та її громадян							+	+	+								
Оцінка результативності, ефективності, економічності функціонування тієї організації, яку перевіряють										+							
Виконання окремої програми, при цьому розглядаються проблемні питання і розробляються певні висновки та пояснення										+							

Зміст мети державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	П. Нікіфоров [96]	С. Івасюк [97]	В.М. Родіонова [129]	С.В. Степашин [142]	В.В. Бурцев [12]	В.В. Філіпова [151]	М.В. Мельник [87]	А.С. Пантелєєв [87]	А.Л.Звєздин [87]	О.О. Чечуліна [1]	Л.О. Сухарева [145]	Т.В. Федченко [145]	А.В. Хмельков [155]	О.М. Денисюк [135]	О.А. Хаблюк [152]	Ю.Б. Слободяник [138]	О.А. Шевчук [173]
визначення ступеня досягнення мети бюджетної програми, ефективності прийнятих управлінських рішень, економічності використаних ресурсів, встановлення чинників впливу на результат і розробка рекомендацій щодо зниження їх негативного впливу.											+	+					
Сприяння успішній реалізації фінансової політики, ефективному використанню фінансових ресурсів													+				
Забезпечення можливості особи, яка виконує контрольні дії, висловити професійне судження щодо законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правомірності фінансового управління і функціонування системи внутрішнього контролю головним розпорядником, відповідальним виконавцем, іншими учасниками розподілу і споживання бюджетних коштів та достовірності звітності щодо зазначених процесів														+	+		
Забезпечення економічної стабільності та національної безпеки держави																+	
Надання всім зацікавленим особам незалежної інформації про те, яким чином здійснюється держане управління																+	

Що стосується завдань державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, в яких більш конкретно й виражається його мета, то слід наголосити, що в сучасній науковій літературі існує два основних підходи до визначення завдань контролю (аудиту) в державному секторі економіки [185, 189]. За першого підходу завданням контролю є контрольованість стану та поведінки об'єктів контролю відповідно до встановленої норми. За другого підходу завдання контролю полягає в тому, щоб виявити фактичний стан справ, зіставити його з наміченими цілями, оцінити ситуацію та запропонувати за необхідності коригувальні заходи.

За першого підходу наголос робиться на формулювання завдань контролю, а за другого — на здійснення завдань контролю. Фактично другий підхід можна розглядати як серію кроків керівника зі здійснення контролю, тобто цей підхід, з точки зору визначення змісту контролю, відображає швидше етапи процесу контролю, ніж завдання контролю. Завдання контролю виконує весь механізм контролю, а етапи здійснення контролю мають свої специфічні завдання. Ця відмінність є важливою, оскільки від точного формулювання завдань контролю, зрештою, залежить і виконання поставленої мети управління.

При цьому доцільно враховувати дві риси, що характеризують завдання контролю. По-перше, хто поставив завдання контролю, по-друге, яким є це завдання — загальним чи окремим [135, с.29].

Автором проведено узагальнення задач державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема та державного фінансового контролю в цілому (додаток В)

Аналізуючи додаток В доцільно зауважити, що в окремих випадках завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є некоректними. Так, В.М. Родіонова серед завдань державного фінансового контролю визначає [135, с.34]:

співробітництво з органами державного фінансового контролю іноземних держав і міжнародних організаціями, що займаються питаннями

державного фінансового контролю;

підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації спеціалістів у сфері державного фінансового контролю.

Автор згоден з думкою В.К. Симоненко, О.І. Барановського, П.С. Петренко про те, що це завдання не державного фінансового контролю як такого, а органів, що його здійснюють, чи держави в особі певних інституцій [135, с. 31].

Також недостатньо коректно сформульовані завдання державного фінансового контролю Грачевою Є.Ю. оскільки в такій редакції під завданнями державного фінансового контролю розуміються і не властиві безпосередньо останньому форми прояву [135].

Слід зазначити, що суперечливість у визначенні мети та обмеженість в окресленні завдань спричинили необхідність надання авторського трактування мети і завдань державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Синтезуючи трактування попередників, видається можливим розкриття сутності мети державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм наступним чином.

Мета державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм - визначення ступеня досягнення мети бюджетної програми, ефективності прийнятих управлінських рішень, економічності використаних ресурсів, встановлення чинників впливу на результат і розробка рекомендацій щодо зниження їх негативного впливу та створення резервів державних фінансових ресурсів..

Стосовно завдань аудиту ефективності, слід виділити такі напрями:

1) завдання, пов'язані з супроводженням бюджетної програми:

оцінка раціональності прийнятого управлінського рішення (розгляд можливих альтернатив, пріоритетності бюджетних витрат);

виявлення резервів підвищення ефективності виконання бюджетної програми (наприклад: розробка механізмів попередження нераціональних, витрат, зниження собівартості, максимізація результату тощо);

визначення на кожному етапі доцільності реалізації бюджетної програми, ефективності та раціональності використання обмежених бюджетних коштів;

розробка варіантів оптимізації системи управління фінансово-господарської діяльності суб'єктів для подальшого виконання бюджетної програми;

встановлення ступеня ефективності та раціональності використання матеріальних і нематеріальних ресурсів, що задіяні на виконання бюджетної програми;

контроль раціональності використання трудових ресурсів, оцінка продуктивності їх праці;

контроль за структурною відповідністю та цільовим призначенням доходних і витратних статей бюджетної програми;

виявлення основних негативних чинників і умов, які надають негативний вплив на виконання бюджетної програми, розробка системних і комплексних заходів щодо їх усунення;

2) завдання, пов'язані з оцінкою результатів бюджетних програм:

оцінка досягнення мети бюджетної програми (результативність);

оцінка впливу результатів виконання бюджетної програми на фінансові потоки держави;

визначення соціального ефекту від виконання бюджетної програми;

виявлення системних помилок і недоліків в процесі розробки бюджетної програми, встановлення їх цілей і завдань, що призводить до неможливості ефективного реалізації цієї програми;

розробка пропозицій щодо ліквідації відхилень й вдосконалення процесу виконання бюджетної програми.

Доцільно зауважити, що цілі та завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм реалізуються з дотриманням певних принципів. Принципи - це одне з фундаментальних понять, що в даному випадку, характеризують таке складне явище як контроль. Проблему

принципів контролю в теоретичному, методологічному та практичному аспектах поки недостатньо розроблено.

Однак, доцільно звернути увагу, що принципи здійснення аудиту в державному секторі визначені в міжнародних нормативних актах. Так, сутність та класифікація фундаментальних принципів державного аудиту визначається в ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектора» [60]. Відповідно до цього стандарту виокремлюються загальні принципи та принципи, пов'язані з процесом аудиту (додаток Ж).

З додатку Ж впливає що до загальних принципів державного аудиту належать: етика й незалежність; професійне судження, належна обережність і скептицизм; контроль якості; аудиторські групи та навички; аудиторський ризик; матеріальність (суттєвість); документація; комунікація. До принципів, пов'язаних з процесом аудиту відносяться: планування аудиту; проведення аудиту; звітність і реалізація матеріалів аудиту.

Характеристика кожного з наведених принципів представлена в додатку З.

Слід зазначити, у 2013 році були затверджені що три стандарти здійснення державного аудиту в розрізі його видів:

ISSAI 200 «Фундаментальні принципи фінансового аудиту (Financial Audit)» [62];

ISSAI 300 «Фундаментальні принципи аудиту ефективності (Performance Audit)» [63];

ISSAI 400 «Фундаментальні принципи аудиту відповідності (Compliance Audit)» [64].

В зазначених стандартах наведені фундаментальні принципи в цілому йдуть в розрізі з фундаментальними принципами державного аудиту ISSAI 100 [60]. Також слід звернути увагу на базові принципи адаптовані до INTOSAI [140], що наведені в додатку И.

Наведені в додатку И базові принципи державного аудиту є загальною основою, що дозволяє державний аудитор складати висновки і звіти, зокрема, у випадках відсутності жодного чітко визначеного стандарту.

Слід зазначити, що базові принципи та стандарти аудиту мають бути взаємопов'язаними. Вони спрямовують роботу державний аудитор, допомагають йому визначити межі своїх досліджень і характер процедур, які мають застосовуватися. Якість результатів перевірки оцінюється саме через призму стандартів аудиту.

Подальше дослідження міжнародних нормативних документів на робіт вітчизняних вчених дозволило узагальнити принципи здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема та державного фінансового контролю в цілому (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

**Принципи здійснення державного фінансового аудиту виконання
бюджетних програм (узагальнено автором)**

Принципи	В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петерко [135]	М.В. Васильєва [135]	Лімска декларація [84]	С.В. Степашин [142]	В.В. Бурцев [12]	Закон України «Про рахункову палату України» [123]	П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук [38]	Д.В. Дементьев [135]	Л.А. Іващенко [66]	В.В. Філіппова [151]
Нейтральність	+							+		+
Економічність	+									
Безперервність	+			+						
Дієвість	+			+						
Своєчасність	+									
Принцип контрольованості		+								
Незалежність			+		+			+		
Сталість			+							
Законність			+	+	+		+			+
Компетентність			+							
Об'єктивність	+		+	+	+		+	+		+
Таємність			+					+		
Плановість			+	+		+				+
Ефективність			+	+			+			
Гласність			+	+	+			+		+
Системність				+	+					+

Аналізуючи табл. 1.8 та враховуючи економіко-політичні умови господарювання в Україні, на думку автора найбільш ґрунтовними для державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є наступні:

принцип незалежності, який передбачає фінансову, функціональну та організаційну незалежність суб'єкту контролю;

принцип законності визначає дотримання органами контролю нормативно-правових документів в галузі державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

принцип ефективності, що передбачає оцінку витрат, пов'язаних з проведенням контрольних заходів;

принцип відповідальності, що включає в себе відповідальність посадових осіб, що реалізують контрольні повноваження; відповідальність підконтрольних суб'єктів; відповідальність осіб, на яких покладені зобов'язання по реалізації завдань по виконання рекомендацій з державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

принцип плановості, що передбачає розробку планів контрольних заходів на майбутній звітний період;

принцип професійності передбачає наявність у суб'єктів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм відповідних компетентностей;

принцип гласності, що дає можливість доступу різних контрольних органів та широкого кола суспільства до результатів контрольних заходів;

принцип об'єктивності, визначає відсутність суб'єктивних оцінок в діяльності органів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Що стосується видів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, то слід зауважити, що більш детально вони розглядалися у попередньому підрозділі дисертаційної роботи. В той же час до форм державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм автором пропонується відносити фінансовий аудит, аудит відповідності/правильності

та аудит ефективності.

В частині суб'єктів та об'єктів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідно зауважити, що згідно з діючим законодавством, в Україні суб'єктами державного аудиту є Державна фінансова аудиторська служба України та Рахункова палата України [123, 122].

Державна аудиторська служба в Україні діє при Міністерстві фінансів та підпорядковується йому. За своїм статусом вона є органом державної виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю.

Рахункова палата є одним із органів, який має повноваження щодо контролю за дотриманням бюджетного законодавства. Рахункова палата є постійно діючим та вищим органом зовнішнього державного фінансового контролю, який підпорядкований і підзвітний Верховній Раді України. Вона здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

В той же час, слід враховувати, що об'єктом є те, на що спрямований процес пізнання, тобто пізнавальна діяльність, що існує поза свідомості людини й незалежно від неї [145, с. 42]; власне той елемент, задля якого створюється будь-яка система. Так, в найбільш загальному вигляді в якості об'єктів аудиту і ревізії група науковців виділяє документальну інформацію. Тобто об'єктами контролю виступають процеси та явища, відображені в документах [145, с. 67]. Об'єктом же державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, на думку інших вчених, виступають бюджетні кошти та/або інші державні ресурси, які було виділено для виконання бюджетної програми [129].

Як вважає А.Н. Саунін, саме вид державних коштів впливає на розподіл об'єктів перевірки: розпорядники бюджетних коштів; органи що розпоряджуються коштами позабюджетних фондів; бюджетні установи; державні і комунальні підприємства; інші одержувачі державних коштів [229,

с. 29]. Також підкреслюється, що «особливістю аудиту ефективності є те, що об'єктами перевірок можуть бути організації, підприємства й установи, а також соціальні групи громадян, на діяльності або життєзабезпеченості яких відображуються результати використання бюджетних коштів» [134, с. 30].

Автор згоден з думкою Л.О. Сухаревої про те, що об'єктом фінансового аудиту виконання бюджетних програм є окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні або інші характеристики (результати) функціонування системи виконання бюджетної програми, стан яких можна оцінити кількісно та якісно. У свою чергу, виконавців бюджетної програми (розпорядники бюджетних коштів, бюджетні організації, установи, підприємства тощо) пропонуємо вважати підконтрольними суб'єктами системи аудиту ефективності, в межах яких здійснюється перевірка [145].

Об'єкт і предмет, як поняття, споріднені та часто ототожнюються в економічній літературі, тому виникає необхідність під час визначення об'єкту, як елементу системи, встановити й предмет перевірки. Предмет - категорія, що позначає деяку цілісність, що виокремлено зі світу об'єктів в процесі людської діяльності й пізнання. Основна відмінність предмета від об'єкта становить те, що в предмет входять лише найбільш значущі з практичної або теоретичної точки зору властивості, сторони, особливості об'єкта, котрі підлягають безпосередньому вивченню [145, с. 329-330; 6, с. 42]. У філософському трактуванні предмет пізнання - це певний бік, властивість і відношення об'єкту, досліджені з певною метою в даних умовах і обставинах. Предмет визначає межу, в рамках яких вивчається об'єкт дослідження [145, с. 42].

А.Н.. Саунін визначає, що предметом аудиту ефективності є діяльність підконтрольної організації з використання державних коштів, яка має подвійний характер - як функціональна діяльність (виконання покладених на організацію функцій і вирішення поставлених перед нею задач); як виробнича або економічна діяльність (характеризується матеріальними, трудовими і фінансовими витратами на здійснення функціональної діяльності). В.В. Філіппова під предметом перевірки також розуміє діяльність економічних

суб'єктів (об'єктів аудиту ефективності, які користуються державними коштами), яка підрозділяється на функціональну (функції і задачі) і виробничу діяльність. Відповідно, в першому випадку передбачається досягнення певного соціального результату, а в другому – економічного результату, що виражається у виробництві конкретних товарів, наданні послуг і т.п. [151, с. 16]. Предметом аудиту ефективності, на думку російських вчених, є окремі питання управління державними коштами, тобто «напрямки діяльності і функції» розпорядників бюджетних коштів, «кошти» певного бюджету; державна власність, природні й інші державні ресурси; міжнародні та міжбюджетні договори і відносини; окремі важливі питання управління державними ресурсами; організація виконання бюджетного процесу» [134].

На думку автора, якщо об'єкт дослідження державного фінансового аудиту виконання бюджетної програми, то предмет дослідження - це ступінь раціональності, ефективності, економічності й результативності використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання бюджетної програми.

Конкретизація предмету аудиту ефективності є важливим моментом в теорії та практиці його проведення, тому що дозволяє окреслити низку критеріїв (параметрів) оцінки об'єктів дослідження. До ключових контрольних параметрів, що зображують норми функціонування об'єктів контролю, на думку В.В. Філіппової слід віднести принципи законності, доцільності (або раціональності) та ефективності [151]. Можуть бути й інші критерії та показники відбору предмету дослідження (проблеми) в ході аудиту ефективності, а саме: ступінь раціональності, економічності, своєчасності, результативності тощо використання державних коштів і у межах виконання бюджетної програми (наприклад: повнота виконання державних функцій або своєчасність, повнота та економічність виконання державного замовлення [145, 178, 180].

Об'єкт державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, на думку багатьох науковців, також нерозривно пов'язаний з проблемою аудиту, тобто і ситуаціями або недоліками в організації чи програмі, які визначаються під час

попереднього ознайомлення з досліджуваною бюджетною програмою і за яких діяльність визнається незадовільною. Вони можуть мати зв'язок із однією чи кількома з концепцій: економічності, ефективності, дієвості результативності тощо [18, с. 57]. Виділяють чотири типи проблем основного аудиторського дослідження державних ресурсів: тимчасові та довготривалі; персональні та групові; окремі та структурні; прості та складні. Аудит державних ресурсів надає пріоритету груповим проблемам довготермінового й структурного характеру.

Автор згоден з думкою Л.О. Сухаревої, що проблема й предмет аудиту ефективності тотожні щодо сутнісного змісту. Різниця криється у психологічному ставленні: предмет - окреслює границі дослідження і потребує вивчення, а проблема - вимагає вирішення і знищення. Оскільки об'єкт - це те, що складає економічну проблему, тоді предмет - це ті властивості об'єкта, котрі випукло відбивають розходження економічної стратегії виконання бюджетної програми з фактичним результатом, що може бути наслідком протиріччя інтересів її виконавців, конфліктних ситуацій, політичної або економічної кризи, недосконалої системи управління підконтрольного суб'єкта тощо [145].

Стосовно методів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, слід зазначити, що більшість науковців під методом контролю взагалі розуміють сукупність способів, процедур та прийомів. Автором проведено узагальнення підході до виокремлення методі, які можуть застосовуватися при проведенні державного фінансового аудиту бюджетних програм, що наведено в табл.1.9.

В частині ефективності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, слід зазначити наступне. Автор погоджується з думкою В.В. Філіпової, яка розглядає ефективність як оцінку результативності, тобто ступеня досягнення певного результату [151]. Крім того, вона визначає ефективність як показник мінімізації витрат на одиницю продукту, що випускається або наданих послуг. Також, ефективність є одним з критеріїв виконання бюджету. В цьому сенсі вона характеризується можливістю використовувати внутрішні резерви із залученням доходів до бюджету. Також слід зазначити, що ґрунтовне дослідження

поняття ефективності по відношенню до бюджетних коштів провели Л.О. Сухарева, Т.В. Федченко. Ними виокремлено наступні параметри ефективності: раціональність, економічність, економічність, результативність (продуктивність та якість продукції, послуги) [145].

Таблиця 1.9

**Підходи до виокремлення методів державного фінансового аудиту
виконання бюджетних програм (узагальнено автором)**

Методи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Бариніна-Захарова М.В. [8]	Воронова Л.К. [32]	Нагребельний В.П. [95]	Орлюк О.П. [100]	Стефанюк І.Б. [5]	Іващенко Л.А [66]	В. Шульга [4]	Симоненко В.К, Барановський О.І., Петренко П.С [135]	Германчук П.К. [38]	Калюга Е. [69]	Філіппова В.В. [151]
дескриптивна статистика							+				
спостереження		+	+			+					
аналіз		+	+								
стандартизація					+						
ідентифікація					+						
моніторинг	+	+	+								
обстеження			+	+	+				+	+	
заслуховування звітів державних органів					+						
інтерв'ю											
спостереження						+					
вивчення документів						+					
опитування									+		+
аналіз методів організації й результатів роботи підконтрольних суб'єктів, конкретних ситуацій								+			
аналіз нормативно-правових актів, планів, методичних розробок, показників статистичної та фінансової звітності, результатів попередніх ревізій та перевірок									+		

Продовження таблиці 1.9

Методи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Бариніна-Захарова М.В. [8]	Воронова Л.К. [32]	Нагребельний В.П. [95]	Орлюк О.П. [100]	Стефанюк І.Б. [5]	Іващенко Л.А [66]	В. Шульга [4]	Симоненко В.К, Барановський О.І., Петренко П.С [135]	Германчук П.К. [38]	Калюга Е. [69]	Філіппова В.В. [151]
аналіз ефективності використання комп'ютерної техніки										+	
інтерв'ювання								+	+		
анкетування								+	+		
Порівняння планових показників з фактично досягнутими, результатів діяльності минулих періодів і поточного року, до затвердження програми і після, кращого досвіду і результатів діяльності підконтрольного суб'єкта									+	+	

Враховуючи зазначене більш детально ефективність державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та її оцінка буде розглянута у другому розділі дисертаційної роботи.

Що стосується якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, то, слід зауважити, що аналіз спеціальної літератури показав відсутність єдиного погляду на сутність поняття «якість». Існуючі підходи до визначення цього поняття наведені в табл.1.10.

Аналізуючи підходи, наведені в табл. 1.10 підходи шляхом узагальнення існуючих визначень та базуючись на економічному аспекті поняття якості, можна надати авторське бачення з цього приводу: якість – сукупність властивостей, які спрямовані на задоволення в повній мірі потреби осіб, що його використовують, завдяки властивостям, які складають його споживну вартість.

Підходи до визначення поняття «якість» (узагальнено автором)

Джерело	Визначення поняття «якість»
Економічна енциклопедія [53]	сукупність властивостей продукту (послуги), що визначає його придатність для використання по призначенню споживачем.
Дорош Н.І. [49]	супервластивість, що містить у собі багато різних, як правило, складних властивостей.
Льбіна С. Б. [67]	сукупність властивостей інформаційної системи, що відображають її сутність і здатність задовольняти встановлені вимоги підсистеми відповідно до її призначення.
В.Г. Золотагоров [59]	сукупність властивостей, що відображають рівень новизни, надійності та довговічності, економічні та естетичні споживчі властивості
А.Г. Загородний, Г.Л. Вознюк[56]	сукупність властивостей щодо її безпечності, новизни, довговічності, надійності, які надають їй здатності задовольняти споживача відповідно до призначення
Коломийчук Н. М. [71]	якість при якій послуги фактично задовольняють потреби споживача

В частині якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, для визначення цього поняття доцільно провести гносеологічний аналіз.

Так, враховуючи зазначене та визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм», яке уточнено в першому розділі дисертаційної роботи, можна надати власне уточнене визначення поняття якості державного фінансового аудита виконання бюджетних програм. Так, на думу автора, під якістю державного фінансового аудита виконання бюджетних програм слід розуміти здатність державного фінансового аудита виконання бюджетних програм проводити систематичне дослідження законності, економічності та ефективності управління державними

ресурсами при виконанні бюджетних програм, достовірності та раціональності витрат, спрямованих на досягнення мети бюджетної програми та виявлення резервів підвищення її результативності. Більш детально оцінка

В враховуючі зазначене, автором пропонується наступна змістовна модель структурних елементів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (рис.1.9).



Рис. 1.9. Змістовна модель структурних елементів системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Аналізуючи рис. 1.9 доцільно зауважити, що слід розглядати державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм з точки зору системно-процесного підходу, коли з одного боку, об'єкт дослідження представлений як складова елементів контролю (контролюючої та контрольованої підсистеми (рис. 1.10)).

мають спільну мету та функції, а з іншого боку, в межах контролюючої підсистеми існують суб'єктно-об'єктні відносини, які їй дозволяють впливати на контрольовану підсистему.

Окреслюючи систему державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, наведену на рис. 1.10, необхідно зазначити, що вона є складною, абстрактною, динамічною та відкритою. Це підтверджується наявністю:

1) теоретико-методологічного базису, що формує наукове підґрунтя для всебічного вивчення об'єкту дослідження і включає методологію, наукове обґрунтування, концепцію тощо;

2) ресурсне забезпечення, а саме: кадрове, методичне, фінансове, технічне, інформаційне, тощо;

3) організаційне забезпечення - визначає загальні умови проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, загальну кількість проведених державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм план їх проведення, упорядкування контрольного середовища, регламентація дій державного аудитора, організація документообігу, тощо;

4) функціональний потенціал передбачає можливість виконання основних функцій – превентивної та захисної та охоплює підсумкові показники діяльності державних аудиторів при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

5) комунікаційний блок, який включає інформаційні потоки, кодування, процес і засоби передачі інформації.

При цьому необхідно зазначити, що взаємозв'язок між контролюючою та контрольованою підсистемами підсилюється факторами впливу (зовнішніми та внутрішніми) пріоритетна дія яких їй визначає цілі державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Наведена схема дозволяє окреслити елементи системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у їх взаємозв'язку, що спрямовано на оцінку ступеню виконання бюджетної програми й визначення

доцільності її подальшої реалізації. Це, в свою чергу, надає можливість обґрунтування пропозицій щодо припинення бюджетної програми чи забезпечення її своєчасного та повного виконання із залученням оптимального обсягу державних ресурсів.

Необхідно зауважити, що контролююча підсистема окрім впливу на контрольовану підсистему повинна систематично проводити: 1) оцінку ефективності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм шляхом визначення ступеня раціональності, ефективності, економічності й результативності використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання бюджетної програми; 2) оцінку якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, тобто перевірку наявності та належного здійснення аудиторських процедур на всіх етапах державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, підтвердження якості та об'єктивності його результатів, що проводиться кваліфікованим та компетентним персоналом, визначення шляхів вдосконалення процесу його проведення; 3) оцінку рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних, під якою автором пропонується розуміти визначення ступеня досягнення певних параметрів, встановлених національними та міжнародними актами.

Варто зазначити, що рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм залежить від його ефективності та якості. Окрім того, його збільшення потребує комплексу спланованих систематичних заходів, які, на думку автора, повинні знайти своє відображення в механізмі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Такий механізм за допомогою комплексу заходів повинен трансформувати окремі елементи системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, вплинути на його процес та піднести його на бажаний рівень.

Більш детально зазначені проблемні питання розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм розглянуто у другому та третьому розділах дисертаційної роботи.

Висновки до розділу 1

В результаті проведеного дослідження теоретичних засади розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм основні висновки та результати, полягають у такому.

1. Встановлено, що бюджетна програма є зв'язуючим елементом загальнодержавних програм з програмами міністерств і відомств, місцевих органів влади. Під нею розуміють документ, в якому міститься комплекс взаємопов'язаних соціально-економічних, науково-дослідних, виробничих та організаційних заходів, спрямованих на досягнення конкретної мети, завдань та очікуваного результату: розв'язання найважливіших та актуальних проблем розвитку держави, окремих галузей економіки, зосередивши одночасно увагу на ефективному, раціональному та економічно обґрунтованому використанні обмежених фінансових ресурсів держави.

2. Виділено елементи бюджетних програм: назва, мета, назва підпрограми (за умови поділу бюджетної програми на підпрограми), завдання та результативні показники виконання бюджетної програми. Обґрунтовано та запропоновано в якості критеріїв виконання бюджетних програм використовувати наступні показники: показники економічної ефективності; показники соціальної ефективності, показники результативності; показники економічності; показники якості.

3. Запропоновано додаткову класифікаційну ознаку бюджетних програм «Залежно від ступеня ризику невиконання програми». Це дозволить своєчасно визначати ймовірність невиконання бюджетної програми та його можливу причину, а й отже дозволить оптимізувати потоки грошових коштів та їх розпорядників, оцінити необхідність та доцільність об'єднання кількох бюджетних програм одного головного розпорядника коштів в одну програму; об'єднання їх за галузевим принципом шляхом передачі іншим головним розпорядникам коштів відповідно до здійснюваних ними функцій; зменшення кількості головних розпорядників коштів.

4. Визначено етапи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та доведено, що його появі передували новий соціально-економічний процес, який одночасно, став основою його сталого

розвитку, втілюючи у собі такий тип економіки, в якій знання відіграють провідну роль, а їх виробництво є джерелом економічного зростання.

5. Проведено морфологічний та гносеологічний аналіз дефініції «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» й уточнено її визначення. Під державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм пропонується розуміти різновид державного аудиту, який передбачає систематичне дослідження законності, економічності та ефективності управління державними ресурсами при виконанні бюджетних програм, достовірності та раціональності витрат, спрямованих на досягнення мети бюджетної програми та виявлення резервів підвищення її результативності. У наведеному визначенні враховано таку морфологічну ознаку як багатоваріантність очікуваного результату.

6. Доповнено класифікацію державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Поряд з вже існуючими виокремлено такі класифікаційні ознаки як мета здійснення (оцінка результативності управлінської діяльності; оцінка ступеня досягнення результатів; оцінка ризиків, що впливають на досягнення результатів; підвищення результативності бюджетної програми) та аспекти контролю (оцінка обґрунтованості мети програми; аналіз відповідності завдань цілям програми; оцінка якісних показників програми; оцінка витратоємності; аналіз оптимальності структури витрат).

7. Розкрито концептуальні основи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за рахунок визначення його мети та завдань, методів та принципів, розкриття його видів та форм, суб'єктів та об'єктів його проведення, а також визначення критеріїв ефективності. Це дозволило уточнити цільові характеристики державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в частині ефективності прийнятих управлінських рішень, економічності використаних ресурсів, встановлення факторів впливу на результат; рекомендацій щодо зниження їх негативного впливу; створення резервів державних фінансових ресурсів; отримання соціально-економічного ефекту.

8. Побудовано систему державного фінансового аудиту виконання

бюджетних програм, яка враховує такі елементи:

1) теоретико-методологічного базису, що формує наукове підґрунтя для комплексного аналізу об'єкту дослідження і включає методологію, наукове обґрунтування, стратегію, концепцію;

2) ресурсного забезпечення, а саме: кадрового, методичного, фінансового, технічного, матеріального, інформаційного;

3) організаційного забезпечення щодо упорядкування контрольного середовища, регламентації дій державного аудитора, організації документообігу;

4) функціонального потенціалу, що передбачає можливість виконання основних функцій – превентивної та захисної;

5) комунікаційного блоку, який включає інформаційні потоки, кодування, процес і засоби передачі інформації.

Основні наукові результати розділу відображено у публікаціях [42, 164-167, 179, 186-188].

При написанні розділу була використана наступна література [1, 2-14, 18, 19, 23, 24, 29-34, 36-40, 43- 51, 53,54, 57, 58, 60-67, 69-78, 83-85, 87-100, 102,107, 127, 129, 133,134,136-144,147-154, 159-160, 168,172-175, 178, 180-185,189-191].

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН РОЗВИТКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

2.1. Аналіз стану розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в розрізі суб'єктів його здійснення

Проблема ефективності державного управління в даний час, мабуть, є однією з найактуальніших для сучасних суспільних наук.

Держава для того щоб бути ефективним і в повному обсязі справлятися з покладеними на неї обов'язками з регулювання економікою і управління суспільством і його обслуговування, має бути ефективною і в плані внутрішньої організації та функціонування. Для цього потрібно, щоб вона була раціонально влаштованою, чудово справлялася з регулятивними функціями, мала високопрофесійне коло державних службовців. Крім цього, слід зазначити, що сучасна держава все більшою мірою вибудовується відповідно до принципів субсидіарності, пропорційності і економії ресурсів. Ці принципи вимагають, щоб рішення приймалися на якомога нижчому рівні управління, для відправлення державних функцій використовувалося рівно стільки часу і ресурсів, скільки потрібно, не більше й не менше, а собівартість послуг, що надаються тієї ж якості постійно знижувалася [60, с. 7]

Як вже зазначалося, реформування державного управління в багатьох країнах привело до перетворення державного фінансового контролю до державного аудиту, що поєднує фінансовий аудит (перевірка виконання встановлених норм), аудит ефективності та аудит відповідності.

В той же час діяльність Рахункової палати України (далі - РПУ) і Державної аудиторської служби до жовтня 2015 року – Державна фінансова інспекція України (далі – Держаудитслужба і Держфінінспекція [124])) як

суб'єктів здійснення державного фінансового контролю в Україні, в тому числі і державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, потребує ретельного вивчення.

Що стосується практики такого органу державного фінансового контролю як Держаудитслужба України та вищого органу державного фінансового контролю Рахункової палати України (далі - РПУ), то як вже зазначалося у першому випадку термінологічно використовується термін державний фінансовий аудит, а у другому – аудит ефективності та фінансовий аудит.

Для даного дослідження інтерес з боку Держаудитслужби представляє державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (на практиці також використовуються термін – державний фінансовий аудит ефективності бюджетних програм, аудит ефективності), з боку Рахункової палати – аудит ефективності.

Розглянемо більш детально стан державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в розрізі кожного суб'єкта контролю.

Варто зауважити, що діяльність Держаудитслужби спрямовується на забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі. При цьому у 2011-2015 рр. контролем були охоплені особливо важливі для суспільства сфери: такі як освіта, охорона здоров'я і соціальний захист населення, наука і культура, житлово-комунальне господарство, паливно-енергетичний та агропромисловий комплекси, транспорт, оборона тощо, з урахуванням значних фінансових потоків та найбільш ризикових сфер [102].

Так, протягом 2011-2015 рр. органами Держаудитслужби проведено загалом понад 4,0 тис. контрольних заходів на понад 3,6 тис. підприємствах, в установах та організаціях [102]. Проведені контрольні заходи засвідчили, що і надалі залишається досить розповсюдженою негативна практика використання державних ресурсів з порушеннями законодавства.

Так, у 2011 – 2014 роках органами Держаудитслужби щороку охоплювалось контролем в середньому 735,5 млрд грн фінансових та

матеріальних ресурсів, то у 2015 році перевірено використання понад 754,3 млрд грн. у 2016 році - майже 465,4 млрд грн. В розрахунку ж на 1 перевірений об'єкт відповідний показник зріс майже в 3,9 раза – з 53,8 млн. грн. у 2012 році до 208,8 млн. грн. у 2015 році, до 193,3 млн грн у 2016 році [102]. Обсяг охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів у 2011-2015 рр. наведений на рис.2.1.

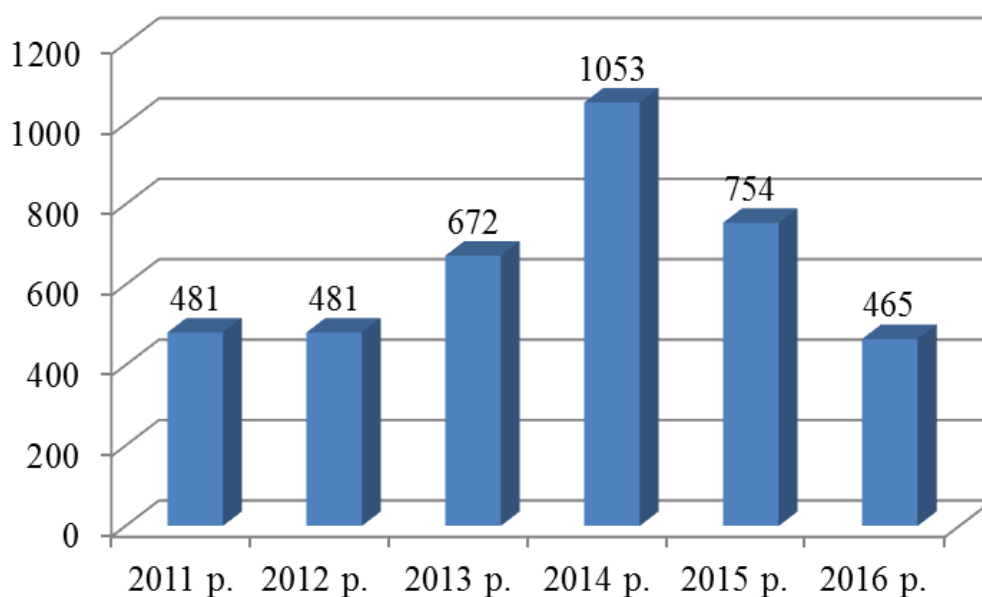


Рис. 2.1. Обсяг охоплених контролем фінансових та матеріальних ресурсів у 2011-2016 рр., млрд.. грн. (побудовано на підставі даних [102])

Проте, незважаючи на це, кількість виявлених незаконних і нецільових втрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей залишається досить високою (рис. 2.2). Так, сума виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів у 2013 році становила близько 3,7 млрд. грн, у 2014 році склала майже 7,6 млрд. грн. та у 2015 році майже 3,9 млрд. гривень, у 2016 році - понад 2,6 млрд. гривень. [102].

В той же час орієнтування фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер та фінансових потоків дозволило підвищити результативність контрольних заходів.

Водночас, підрозділами Держаудитслужби проведено державні фінансові аудити, у ході яких, зокрема, досліджено ефективність виконання бюджетних програм в галузі водопостачання, енергетики, геологій, транспорту, оборони тощо.

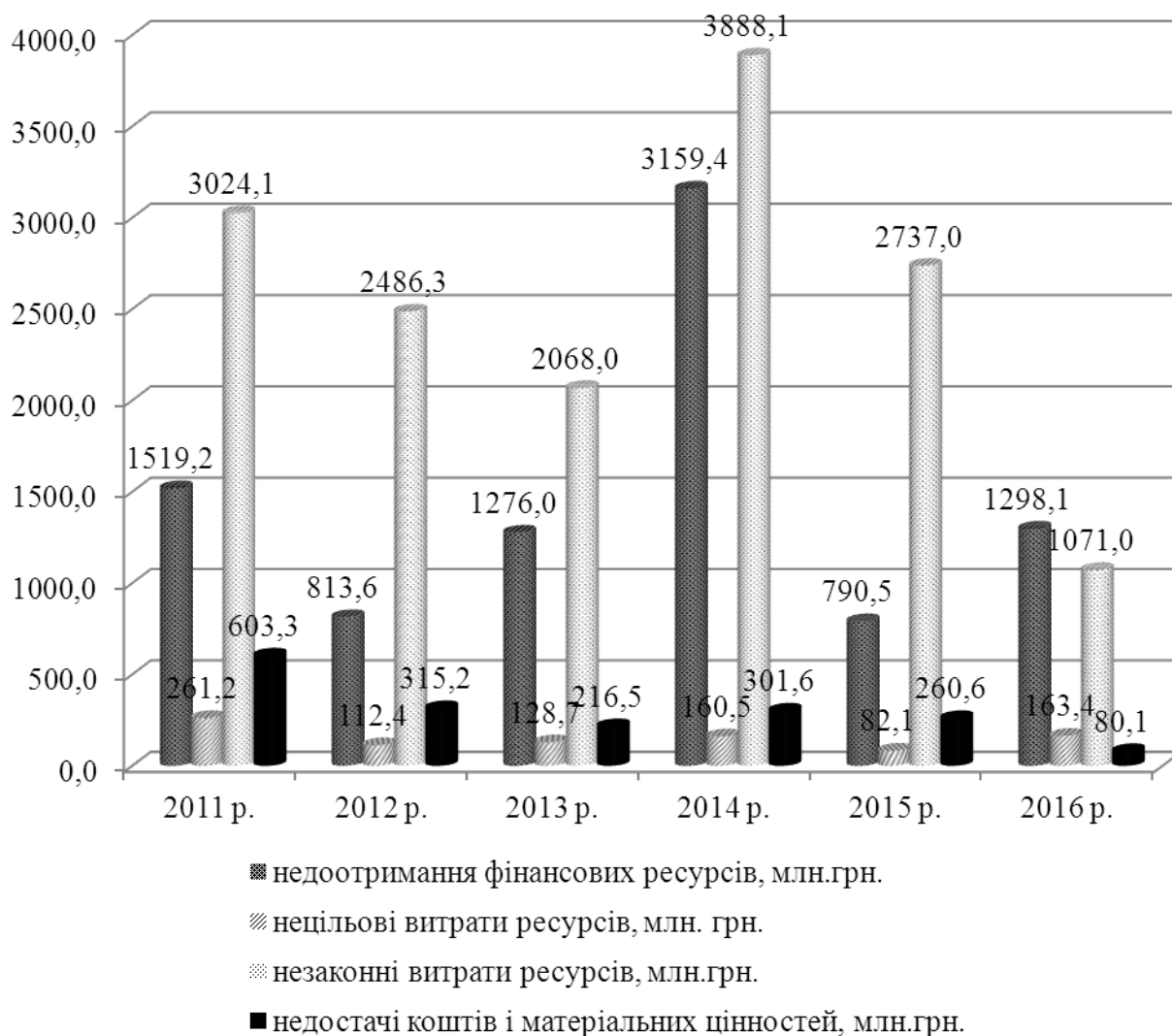


Рис. 2.2. Динаміка фінансових порушень, що призвели до втрат ресурсів, виявлених органами Держфінінспекції протягом 2011-2016 рр., млн. грн(побудовано на підставі даних [102])

І хоча питома вага державних аудитів в діяльності Держаудитслужби, порівняно з іншими контрольними закладами невелика (рис. 2.3), органами

Держаудитслужби встановлено, внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт, послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи в сумі понад 790,5 млн грн, у тому числі бюджетами – більше 547,0 млн гривень [102].



Рис. 2.3. Кількість проведених контрольних заходів (в тому числі державних фінансових аудитів) органами Держаудитслужби протягом 2011 – 2016 рр. (побудовано на підставі даних [102])

Крім того, майже на 3,0 тисячах підприємств, в установах і організаціях встановлено майже 3,1 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі понад 1,0 млрд грн – по операціях з бюджетними коштами.

рекомендацій державних аудиторів склали понад 18,9 млн грн, з яких 1,4 млн грн надійшло до державного бюджету; 15,7 млн грн - до місцевих бюджетів усіх рівнів та майже 1,8 млн грн – безпосередньо суб'єктам господарювання [102].

Також в рамках проведення операційного аудиту у суб'єктів господарювання державного сектору економіки в результаті належного реагування об'єктів контролю на застереження державних аудиторів протягом січня-грудня 2015 року упереджено незаконне та неефективне витрачання державних ресурсів на загальну суму 307,9 млн. грн., а у 2016 році - на 275,9 млн. гривень. [102].

Крім того, упродовж 2015 року за результатами державних фінансових аудитів бюджетних програм, місцевих бюджетів та діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки загальні обсяги надходжень коштів внаслідок впровадження (врахування) пропозицій та рекомендацій державних аудиторів склали понад 18,9 млн грн, з яких 1,4 млн грн надійшло до державного бюджету; 15,7 млн грн - до місцевих бюджетів усіх рівнів та майже 1,8 млн грн – безпосередньо суб'єктам господарювання.

Слід наголосити, що за результатами проведених у 2015 році аудитів органами Держаудитслужби надано понад 1,4 тисячі пропозицій, з яких майже 1,2 тис. враховано (або майже 79,2 %) та прийнято 343 управлінських рішення [102].

За результатами проведених у 2016 році аудитів органами Держаудитслужби надано понад 1,2 тис. пропозицій, з яких понад 1,1 тис. враховано (або майже 93,3 %) та прийнято 272 управлінських рішення.

Протягом 2016 року органами Держаудитслужби подано майже 1,7 тис. висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій. Це вдвічі менше ніж у 2015 році, коли було подано майже 3,5 тисячі висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій.

В цілому ж 2016 року за результатами контрольних заходів у 139 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 1194 – зупинено операції з

бюджетними. Для порівняння: у 2015 році у 314 випадках призупинено бюджетні асигнування, у 2403 – зупинено операції з бюджетними коштами.

Також у 2016 році 114 розпорядникам зменшено бюджетні призначення/асигнування на суму майже 30,3 млн. грн. (рис. 2.5). Доцільно зауважити, що цей показник результатів роботи Держаудитслужби вдвічі нижчий, ніж у 2011 році, та в 2,5 рази нижчий ніж у 2013 році.

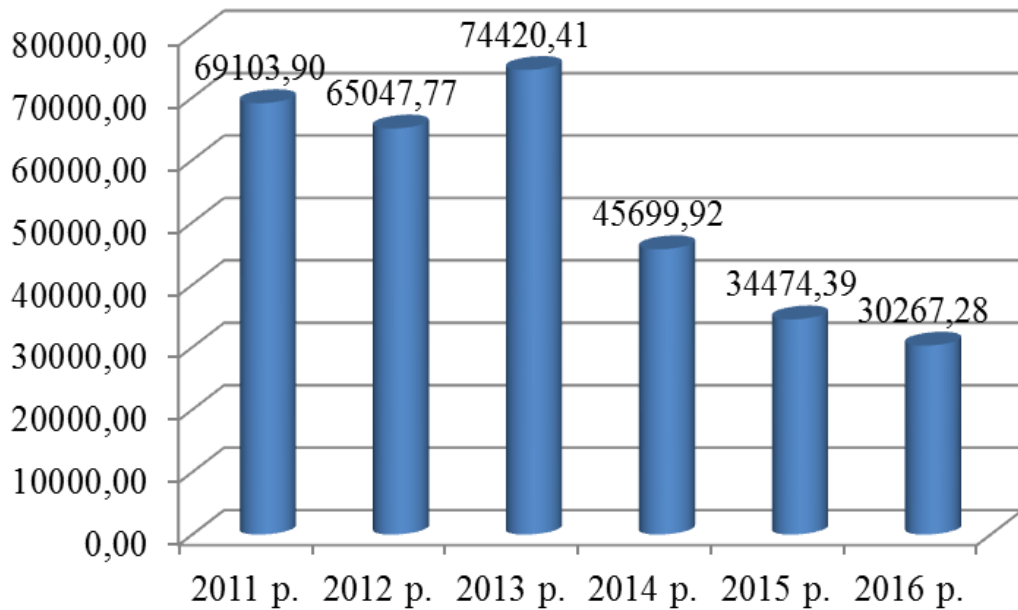


Рис. 2.5. Зменшено бюджетних призначень / асигнувань розпорядникам бюджетних коштів у 2011-2016 рр., тис. грн. побудовано на підставі даних [102])

В цьому сенсі особливу увагу, на думку автора, необхідно звернути на показник, який з'явився в щорічних звітах Держаудитслужби тільки у 2014 році - економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами державних фінансових аудитів, динаміка якого наведена на рис. 2.6.

Як наведено на рис. 2.6, економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами державних аудитів досить істотний. За три роки він зріс у 2,5 рази (з 59921,53 тис. грн. до 133888,17 тис. грн.), що, безумовно, говорить про дієвість сучасної форми державного контролю – державного

фінансово аудиту.

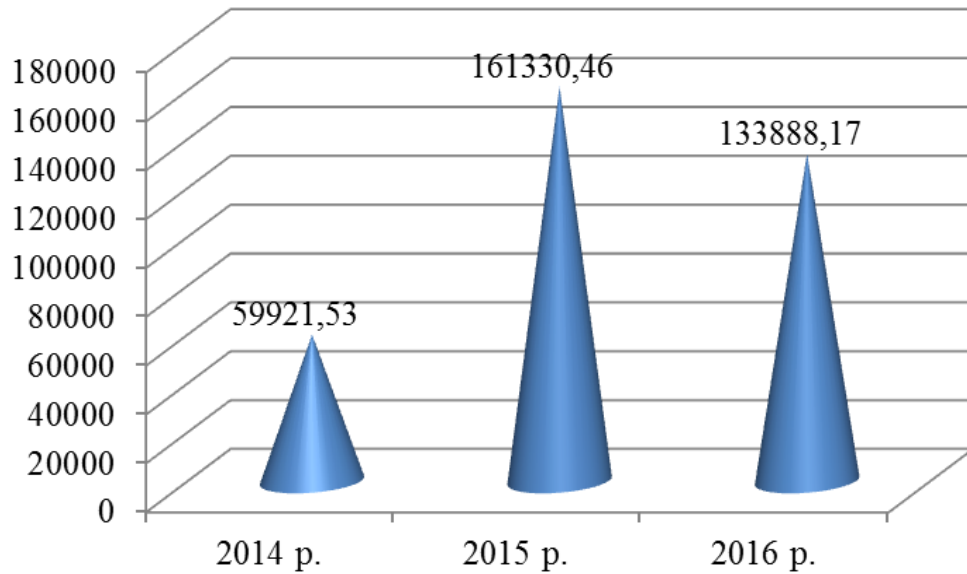


Рис. 2.6. Економічний ефект від впровадження пропозицій за результатами державних фінансових аудитів, тис. грн. (побудовано на підставі даних [102])

Водночас вивчаючи розвиток державного фінансового аудиту бюджетних програм, суб'єктом якого виступає Держаудитслужба, також, на думку автора, доцільно зупинитися й на внутрішньому аудиті, який проводиться цим суб'єктом в рамках Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року.

З цього приводу доцільно зазначити, що запровадження діяльності з внутрішнього аудиту в усіх міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади та їх територіальних органах було розпочато у 2012 році.

Так, у 2012 році загальна штатна чисельність внутрішніх аудиторів центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ) становить 1756 осіб, фактична ж чисельність – 1447 осіб. У 2013 році штатна чисельність внутрішніх аудиторів за рахунок реорганізації деяких ЦОВВ дещо зменшилася та становила 1751 особу, фактична збільшилась, та стала складати 1456 осіб [30]. В той же час в 2015 році простежується негативна тенденція зменшення

штатної та фактичної чисельності внутрішніх аудиторів, порівняно з попередніми періодами. Порівняно з 2014 роком штатна чисельність внутрішніх аудиторів зменшилася на 6%, а фактична – на 12% [30].

Варто зауважити, що 2015 рр. проведено більше 3000 внутрішніх аудитів, з яких більше 500 – аудити ефективності, 2600 – фінансові аудиту й аудити відповідності, що дещо перевищує (на 7%) показник 2014 року, проте на чверть (25%) менше ніж у 2013 році. Так, частка аудитів ефективності (державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм) в загальній кількості внутрішніх аудитів у 2015 році збільшилася до 15% (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Співвідношення різних видів внутрішніх державних фінансових аудитів, праведних Держаудитслужбою у 2012-2015 рр. (побудовано на підставі даних [102])

При цьому результативність та ефективність внутрішніх аудитів збільшилася, що пояснюється поступовим зміщенням фокусу реалізації функції внутрішнього аудиту від малоефективних аудитів відповідності / фінансових аудитів до комплексних, консолідованих аудитів, у тому числі аудитів ефективності.

В частині державного фінансового аудиту, що здійснюється Рахунковою палатою, варто зауважити, сьогодні згідно із Законом України «Про Рахункову палату» від 02.07.2015 р. № 576-VIII [123] Рахункова палата України здійснює фінансовий аудит та аудит ефективності. Для нашого дослідження інтерес представляє саме аудит ефективності.

Аналіз контрольно-аналітичних заходів, проведених упродовж 2011-2015 років Рахунковою палатою України, свідчить, що більшість порушень бюджетного законодавства продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Впродовж 2013 року Рахунковою палатою в ході проведення контрольно-аналітичних та експертних заходів встановлено фактів неефективного управління та використання державних коштів на загальну суму 12,9 млрд. грн., що майже на 60 % більше, ніж у попередньому році [133] (рис. 2.8).

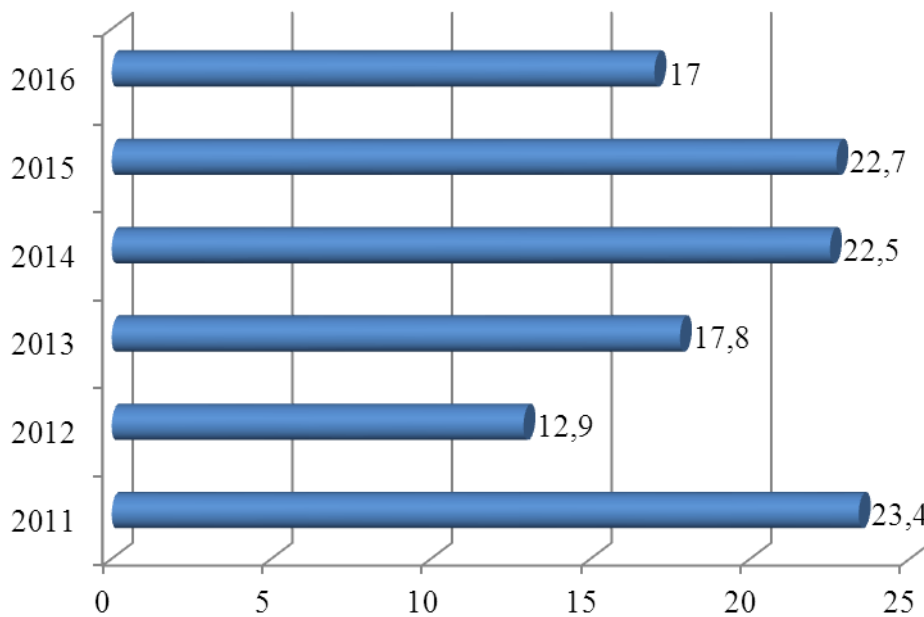


Рис. 2.8. Обсяги виявлених Рахунковою палатою порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів, порушень та недоліків адміністрування доходів державного бюджету за 2011-2015 рр., млн. грн. (побудовано на підставі даних [133])

На думку автора, слід звернути увагу на розподіл обсягів виявлених

Рахунковою палатою бюджетних порушень за напрямами у 2015 рр. (рис. 2.9).

Аналізуючи рис. 2.9, необхідно зауважити, що найбільший обсяг виявлених у 2015 році Рахунковою палатою України бюджетних порушень в сфері державної підтримки енергетичного потенціалу, промисловості та виробничої інфраструктури (2631,4 млн. грн.). На другому місці знаходяться наука, освіта і культура. Обсяги виявлених за цим напрямом бюджетних порушень складають 1707,1 млн. грн. На третьому місці – охорона здоров'я, з обсягами порушень в 655,6 млн. грн. Цікавим є той факт, що на зазначені напрями, де були виявлені найбільші обсяги бюджетних порушень у 2015 році були лідируючими й у 2014 році.

Так, за даними звіту Рахункової плати України за 2014 рік найбільші обсяги виявлених бюджетних правопорушень були в сферах культури та спорту (1101,1 млн. грн.), охорони здоров'я (1040 млн. грн.), державної підтримки енергетичного потенціалу країни та промисловості (639,7 млн. грн.)

Найбільш характерними за кількістю виявлених випадків у 2015 році, були такі [133]:

планування з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав (2 млрд. 137,3 млн. грн.);

використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав (2 млрд. 68,1 млн. грн.);

використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства (883,2 млн. грн.);

порушення підчас здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти (662 млн. грн.);

недотримання установленого порядку і термінів складання, затвердження та подання документів (349,5 млн. грн.);

незаконні виплати заробітної плати (134, 1 млн. грн.);

відволікання коштів держбюджету в дебіторську заборгованість на тривалий час (68,1 млн. грн.).

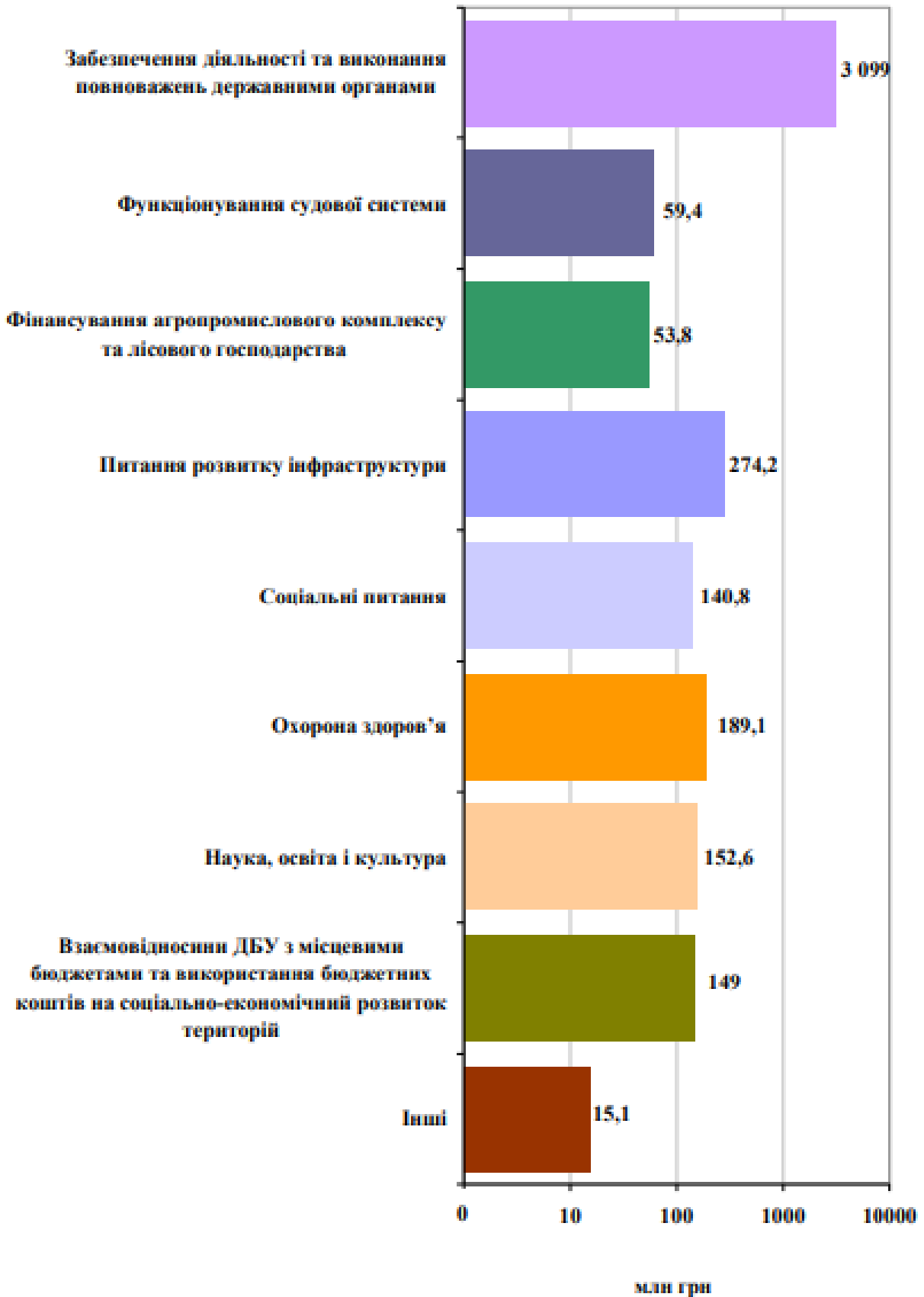


Рис. 2.9. Обсяги виявлених у 2015 році Рахунковою палатою України бюджетних порушень за напрямками, млн. грн. (побудовано на підставі даних [133])

Ті ж самі порушення спостерігалися й у 2016 році (рис.2.10).

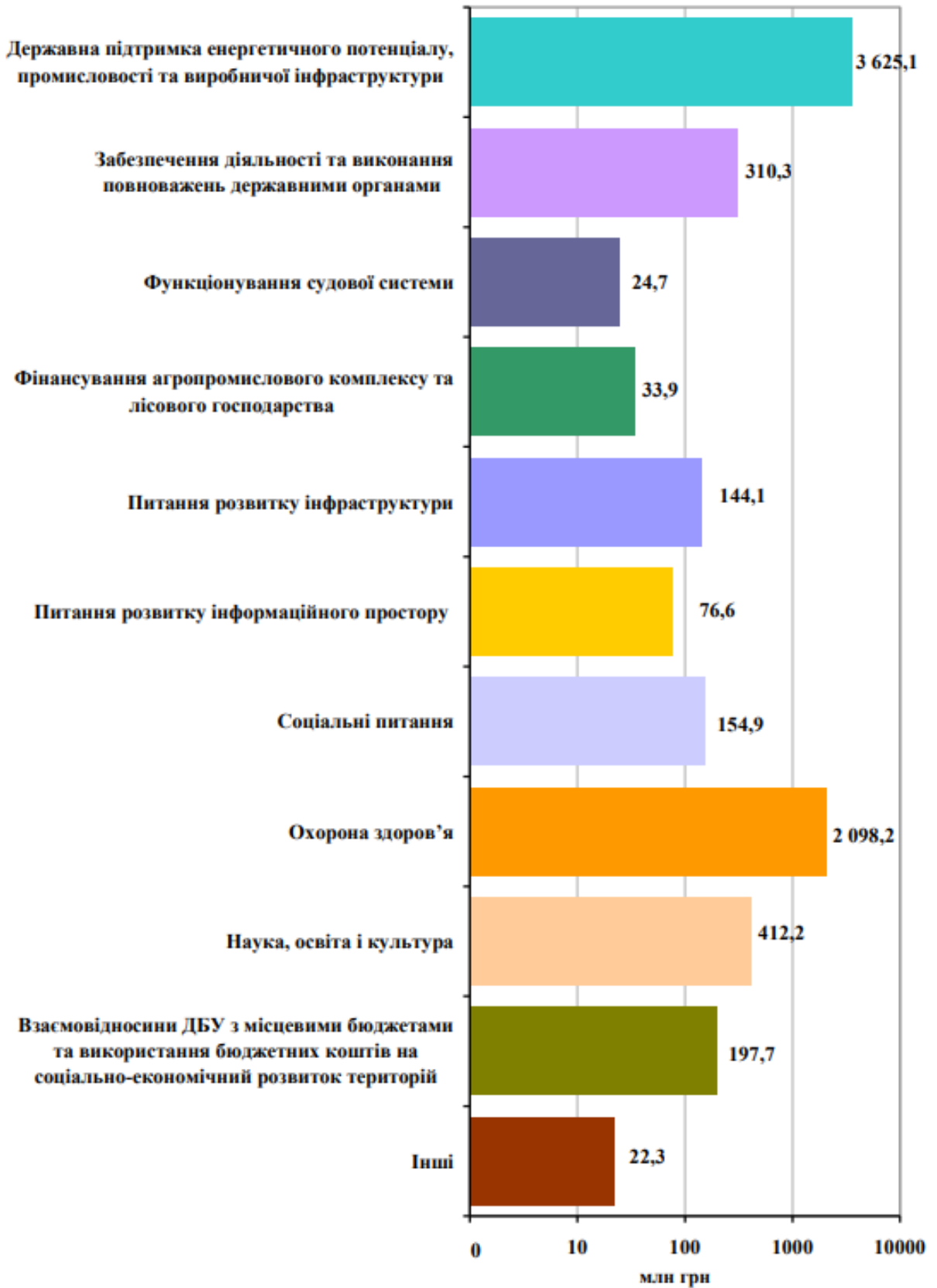


Рис. 2.10. Обсяги виявлених у 2016 році Рахунковою палатою України бюджетних порушень за напрямками, млн. грн. (побудовано на підставі даних [133])

Аналіз контрольно-аналітичних заходів, проведених упродовж 2011-2016 рр. Рахунковою палатою України, свідчить, що більшість порушень бюджетного законодавства продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Так, у 2016 році аудиторами Рахункової плати виявлено порушень бюджетного законодавства, неефективного використання коштів Державного бюджету України, а також порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету на загальну суму 16 млрд. 963,1 млн. грн. Це майже на 6 млрд. грн. менше ніж у 2015 р. та майже у 2 рази більше ніж у 2011 році.

При цьому найбільш характерними за обсягами виявлених РПУ фінансових порушень у 2011-2016 рр., що супроводжують виконання бюджетних програм є: планування з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав (у 2015 та 2016 рр. фінансові порушення склали близько 2 млрд. грн., що у двічі більше ніж у попередніх роках); використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав (сума порушень становила 3 млрд. 424,5 млн. грн., що близько у 1,5 рази більше ніж у 2014 та 2015 рр.); використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства (у 2016 році сума порушень склала 785,4 млн. грн., що на 84,1 млн. грн. менше ніж у 2014 р.); порушення підчас здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти (125 млн. грн., що майже у 6 разів менше ніж у 2011- 2015 рр.); порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку (145,4 млн. грн., що майже у 2 рази менше ніж у попередніх роках).

Отже проведений аналіз стану державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм дозволяє говорити про значні обсяги фінансових порушень, що мають місце при реалізації заходів щодо виконання певних бюджетних програм.

Втім, перш ніж перейти до подальшого ґрунтовного дослідження тенденцій розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, на думку автора, доцільно визначити фактори, що впливають на

обсяги фінансових правопорушень. З цього приводу автором висунута гіпотеза про те, що сума порушення залежить від таких основних показників як обсяг фінансування, витрати на оплату праці персоналу розпорядника коштів та фінансування на підвищення кваліфікаційного рівня персоналу. А саме: чи вища зарплата працівників та обсяг фінансування тим менша сума порушень, оскільки збільшення заробітної плати мотивуватиме працівників до якісного виконання роботи, а належний кваліфікаційний рівень персоналу призведе до зменшення допущення помилок, що в свою чергу зменшить суму порушень. Однак, із збільшенням обсягів фінансування сума порушень також збільшується, оскільки під час роботи з великим обігом коштів збільшується вірогідність допущення помилок, а тому і збільшення розміру порушень.

Отже, для підтвердження цієї гіпотези, на думку автора, доцільно провести кореляційний та регресійний аналіз використовуючи програмний продукт Statgraphics Plus між такими показниками як сума порушення, що є за залежним показником (Y) та незалежними показниками (X1,X2,X3), а саме:

Y - сума порушення;

X1 - витрати на оплату праці персоналу розпорядника коштів;

X2 - обсяг фінансування;

X3 – витрати на підвищення кваліфікації.

Дослідження буде проводитися на прикладі Комунального закладу охорони здоров'я «Харківська міська багатопрофільна лікарня № 18», яка є розпорядником коштів нижчого рівня та фінансувалася по окремим бюджетним програмам у 2013-2015 році.

Розпочнемо аналіз з побудови кореляційної моделі, яка покаже зв'язок між показниками. Для вихідних даних була використана вибірка спостережень показників за 2013-2015 роки з помісячним їх розподілом (додаток К). Тому, для того щоб з'ясувати тісноту зв'язку між використаними показниками проведено кореляційний аналіз, в результаті якого отримана кореляційна таблиця або таблиця Пірсона (табл. 2.1).

Кореляційна модель або модель Пірсона, наведена у табл. 2.1, показала,

що існує значна лінійна залежність між обраними показниками, оскільки коефіцієнти кореляції більше значення $|0,5|$.

Також показано в круглих дужках кількість спостережень для обчислення кожного коефіцієнта. Третій номер у кожному розташуванні таблиці є рівень р-значення, що має бути не більше 0,05. За даними отриманої таблиці Пірсона рівень р-значення дорівнює 0, що говорить про наявність суттєвої функціональної залежності між існуючими показниками.

Таблиця 2.1

Кореляційна таблиця Пірсона

	Y	X1	X2	X3
Y	1 (36) 0,0000	0,8841 (36) 0,0000	0,8196 (36) 0,0000	0,8165 (36) 0,0000
X1	0,8841 (36) 0,0000	1 (36) 0,0000	0,9235 (36) 0,0000	0,9180 (36) 0,0000
X2	0,8196 (36) 0,0000	0,9235 (36) 0,0000	1 (36) 0,0000	0,9933 (36) 0,0000
X3	0,8165 (36) 0,0000	0,9180 (36) 0,0000	0,9933 (36) 0,0000	1 (36) 0,0000

Крім того, було проведено багатомірний регресійний аналіз з метою визначення залежності між кожною парою показників.

Для ефективності аналізу була визначена залежність між показниками:

- 1) (Y та X1);
- 2) (Y та X2);
- 3) (Y та X3).

За результатами аналізу було встановлено, що запропоновані варіанти мають лінійну залежність у вигляді: $Y = a + b \cdot X$ (додаток К). Тому доцільним

буде провести регресійний аналіз кожної з пар лінійної залежності, результати яких наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Результати аналізу показників лінійної залежності

Змінні Показник	Y та X1	Y та X2	Y та X3
Рівень значущості (P-Value)	0,0000	0,0000	0,0000
Коефіцієнт кореляції	0,8840	0,8196	0,8164
Коефіцієнт детермінації	0,7816	0,6718	0,6666
Стандартна помилка	164,149	201,22	202,804
Абсолютна помилка	119,95	157,8	157,87
Коефіцієнт Дарбіна-Уотсона (DW); P-значення	2,6737 0,0014	1,9698 0,0395	1,8923 0,0308

Результат аналізу, що наведено у табл. 2.2 показав, що рівень значущості (P-Value) = 0, тобто, дана лінійна залежність є у великій мірі значимою. Коефіцієнти кореляції становлять більше 0,8 в усіх моделях, при цьому вказуючи помірно сильну залежність між змінними. Коефіцієнт детермінації близький до 1, чим підтверджує значимість і наявність сильного взаємозв'язку між кожною парою лінійної залежності.

Стандартна помилка оцінки, показує стандартні відхилення залишків, а абсолютна помилка є середнім значенням неув'язки моделі, її значення не перевищує значення стандартної помилки, що є відмінним результатом. Коефіцієнт Дарбіна-Уотсона (DW) показує статистичні випробування залишків, щоб визначити, чи існує значуща кореляція на основі порядку, в якому вони зустрічаються в представлених даних. Якщо коефіцієнт Дарбіна-Уотсона знаходиться в межах 2 при чому р-значення менше 0,05, то це

говорить про відсутність автокореляції, і що представлена модель не спотворюється цим ефектом.

Для побудови лінійної моделі був проведений множинний регресійний аналіз, в якому також виступає один залежний показник і три постійних. (додаток К). В результаті була отримана лінійна модель залежності, яка має вигляд (2.1):

$$Y = - 3377,51 - 0,313084 * X1 + 0,0105574 * X2 - 0,0857811 * X3 \quad (2.1)$$

Представлена лінійна модель підтверджує наявність тісного взаємозв'язку між сумою порушення та обсягом фінансування, заробітною платою, сумою фінансування на підвищення кваліфікації, та показує їх лінійну залежність. Від'ємне значення вільного члену говорить про його знаходження нижче від точки 0. Також значення показників X1, X2 та X3 показує величину впливу на вільний член та їх зміну за умови представленої вибіркової сукупності. Тобто, позитивний вплив для величини Y матиме збільшення показника X1, зменшення показника X2 та збільшення показника X3.

Для визначення адекватності моделі розглянемо більш детально результати аналізу, що представлено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Результати множинного регресійного аналізу

Показник	Значення
Рівень значущості (P-Value)	0,0000
Коефіцієнт кореляції	0,9265
Коефіцієнт детермінації	0,7819
Стандартна помилка	169,08
Абсолютна помилка	119,76
Коефіцієнт Дарбіна-Уотсона (DW); P-значення	2,65 0,0079

Отже, за даними табл. 2.3 слід відмітити, що в моделі рівень р-значення складає 0, що говорить про статистично значущий зв'язок між змінними. Стандартна помилка показує стандартне відхилення залишків і складають 169,08, середня абсолютна помилка дорівнює 119,76.

Дана модель має коефіцієнт Дарбіна-Уотсона в межах 2, де р-значення складає 0,0079, тобто менше значення 0,05, що говорить про відсутність автокореляції.

Адекватність моделі підтверджується коефіцієнтом кореляції, який близький до 1, крім того також підтверджується коефіцієнтом детермінації, що також близький до 1 і говорить про значимість моделі та наявність тісного взаємозв'язку між показниками.

Як показали кореляційний, та регресійний аналізи, висунута гіпотеза підтвердилася, тобто, сума виявлених порушень цілком залежить від обсягу фінансування, зарплати та від підвищення кваліфікації. Лінійна модель із лінійною залежністю показників довели, що кожен із показників майже в однаковій мірі впливає на допущені порушення, тому установі необхідно більш ретельно проводити аналіз своєї фінансово-господарської діяльності та проводити ефективну роботу щодо реалізації результатів ревізії для зменшення випадків допущення порушень в подальшому.

Слід зауважити, що результати побудованої регресійної моделі доцільно використовувати при розробці механізму розвитку державного фінансового аудиту виконанням бюджетних програм, про що буде йти мова у третьому розділі дисертаційної роботи.

Що стосується подальшого дослідження розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, то для цього, на думку автора слід ретельно вивчити поряд його проведення та реалізації результатів.

Для цього автором пропонується використати матричний підхід та в розрізі суб'єктів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм простежити, яким чином на практиці трансформувалися окремі складові порядку його здійснення чи елементи його забезпечення (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Зміни, що відбулися в окремих складових порядку здійснення
державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм чи
елементи його забезпечення за 2011-2016 рр.**

Напрямок змін	Суб'єкт державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм											
	Державна аудиторська служба України						Рахункова палата України					
	Роки						Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Проведення в процесі виконання бюджетної програми	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Проведення після закінчення виконання бюджетної програми	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Проведення планування	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Проведення попереднього аудиту	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Розробка програми аудиту	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Оцінка ризиків	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+
Оцінка суттєвості	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+
Використання вибірових методів дослідження	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Складання аудиторського звіту	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Висування гіпотез	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Оцінка виконання показників паспорта бюджетних програм	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Оцінка соціально-економічного ефекту	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Оцінка ефективності виконання бюджетної програми	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Визначення продуктивності бюджетної програми	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Визначення економності бюджетної програми	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Продовження таблиці 2.4

Напрямок змін	Суб'єкт державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм											
	Державна аудиторська служба України						Рахункова палата України					
	Роки						Роки					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Визначення результативності бюджетної програми	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Визначення якості виконаних робіт, наданих послуг, виготовлених товарів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Достатність нормативно-правового забезпечення	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Наявність методики проведення	+	+	+	+	+	+	-	-	-	-	-	-
Достатність методичного забезпечення	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Гласність	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Наявність національних стандартів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Надання пропозицій за результатами аудиту	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Оцінка реалізації результатів аудиту	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Незалежність від підконтрольного суб'єкту	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Оцінка якості проведеного аудиту	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Застосування міжнародних стандартів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+

Аналізуючи розвиток окремих складових порядку здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм чи елементів його забезпечення, наведених в табл. 2.4, необхідно зауважити, що державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм проводиться Рахунковою палатою по відношенню до головних розпорядників бюджетних коштів (аудит ефективності), а органами Державної аудиторської служби - до інших

розпорядників. При цьому варто звернути увагу, що незмінними за період 2011-2016 рр. залишилися відсутність як у Державній аудиторській службі, так і у Рахункової плати:

достатнього нормативно-правового забезпечення щодо порядку проведення та реалізації державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

національних стандартів проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

процедур оцінки якості проведеного державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Це, в свою чергу, створює певні труднощі та проблеми в розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Так, відсутні регламенти виконання функцій суб'єктами аудиту за змістом і часом, що спричиняє дублювання робіт, невиробничі витрати і втрати часу в процедурах контролю. Відсутня уніфікована методика розкриття тяжких правопорушень і межам різних об'єктів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Крім того, значно уповільнює розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм відсутність в Державній аудиторській службі оцінки ризиків й суттєвості та застосування міжнародних стандартів з аудиту в державному секторі.

Втім, найбільш, на думку автора, уповільнює розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм те, що він носить характер майбутнього контролю та не дозволяє своєчасно корегувати витрачання бюджетних коштів з найбільшим економічним та соціальним ефектом.

Зазначені недоліки не тільки не наближають державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм до міжнародних вимог, але й протирічить його двоїстій природі, тобто не дозволяє розкрити державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм з одного боку як контрольні заходи, які дозволяють оцінити результативність, дієвість та економічність використання державних коштів та управління державною власністю за

реалізації великих соціально-економічних проектів із тривалим часовим лагом, а з іншого – як аналіз діяльності органів державної влади щодо виконання ними законів та інших нормативно-правових актів, інструкцій і правил, які визначають порядок витрачання держаних коштів, виявлення порушень і відхилень у їх роботі під час реалізації програми.

Таким чином, проведений аналіз стану розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм показав його поширення як ефективного та дієвого засобу контролю, який потребує подальшого вивчення. Однак, для більш ґрунтовного окреслення зазначених проблемних питань його розвитку доцільно ретельно вивчити стан його об'єкту, а саме виконання бюджетних програм

2.2. Аналіз виконання бюджетних програм як об'єкту державного фінансового аудиту

В Україні відповідно до Стратегії розвитку системи управління державними фінансами [143] однією зі складових системи управління державними фінансами є програмно-цільовий метод розподілу видатків державного бюджету, який здійснюється у межах бюджетних програм (відповідно до коду програмної класифікації та кредитування державного бюджету), що спрямовані на виконання функцій держави.

Розподіл державних фінансів за функціональною спрямованістю (загальнодержавні функції, оборона, громадський порядок, безпека та судова влада, економічна діяльність, охорона навколишнього середовища, житлово-комунальне господарство, охорона здоров'я, духовний і фізичний розвиток, освіта, соціальний захист і соціальне забезпечення, економічна діяльність, міжбюджетні трансферти) у 2011-2016 рр. наведений в табл. 2.5.

Аналізуючи структуру видатків державного бюджету за 2011–2016 роки у розрізі функціональної класифікації видатків та кредитування, наведену в табл. 2.5, необхідно зауважити, що їх плановий розподіл є нерівномірним.

Таблиця 2.5

**Структура запланованих видатків Державного бюджету за 2011–
2016 роки у розрізі функціональної класифікації видатків та
кредитування (побудовано на підставі даних [132, 20, 21])**

Видатки згідно з функціональною класифікацією	2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
Загальнодержавні функції, з них:	41184,3	11,58	46148,4	10,81	52527,5	12,13	68503,2	14,81	106070,3	17,69	121989,8	17,22
обслуговування боргу	23226,5	6,53	17374,1	4,07	32558,0	7,52	48329,9	10,45	85669,3	14,29	96310,7	13,60
Оборона	14488,9	4,08	17374,1	4,07	16160,7	3,73	28472,1	6,16	54568,5	9,10	66701,7	9,42
Громадський порядок, безпека та судова влада	33336,7	9,38	38160,8	8,94	41282,2	9,54	46712,6	10,10	55836,5	9,31	72556,6	10,24
Охорона навколишнього природного середовища	4631,3	1,30	7781,6	1,82	8285,1	1,91	3849,1	0,83	4709,8	0,79	5353,4	0,76
Житлово-комунальне господарство	1200,7	0,34	785,8	0,18	127,7	0,03	149,9	0,03	493,0	0,08	38,7	0,01
Охорона здоров'я	10903,3	3,07	12520,6	2,93	14052,6	3,25	11801,5	2,55	12660,5	2,11	12819,5	1,81
Духовний та фізичний розвиток	4145,3	1,17	6441,6	1,51	5531,3	1,28	5458,1	1,18	7604,8	1,27	5077,2	0,72
Освіта	29212,3	8,22	32494,1	7,61	33580,7	7,76	32154,1	6,95	33208,0	5,54	38587,0	5,45
Соціальний захист та соціальне забезпечення, з них:	64359,9	18,10	77446,5	18,14	89328,7	20,63	87375,0	18,89	104381,2	17,41	152513,5	21,53
соціальний захист пенсіонерів	58317,2	16,40	64494,1	15,10	83233,6	19,23	81729,7	17,67	94811,6	15,81	142586,2	20,13
Економічна діяльність, у т.ч.:	55537,7	15,62	59461,9	13,92	50088,8	11,57	40478,6	8,75	43626,7	7,28	35940,9	5,07

Продовження таблиці 2.5

Видатки згідно з функціональною класифікацією	2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.	
	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%	млн. грн.	%
сільське господарство, лісове господарство та мисливство, рибне господарство	10804,4	3,04	10626,4	2,49	9550,3	2,21	6973,1	1,51	5312,2	0,89	4632,0	0,65
паливно-енергетичний комплекс	12406,7	3,49	19529,5	4,57	16241,9	3,75	10164,8	2,20	3564,9	0,59	2226,3	0,31
транспорт	17945,5	5,05	14499,7	3,40	17930,0	4,14	16860,6	3,65	25563,9	4,26	16398,2	2,32
Інші видатки на економічну діяльність	14381,1	4,05	14806,2	3,47	6366,6	1,47	6480,1	1,40	9186,6	1,53	12684,5	1,79
Міжбюджетні трансферти	96516,3	27,15	128425,3	30,07	121965,6	28,17	137588,4	29,75	176403,9	29,42	196743,3	27,78
Усього	355516,6	100	427040,7	100	432930,9	100	462542,6	100	599563,4	100	708321,7	100

Найбільша питома вага припадає кошти, що спрямовуються до бюджетів інших рівнів. Так, на міжбюджетні трансферти витрачається близько 30% державного бюджету України (у 2011 році було спрямовано 96516,3 млн. грн., що становить 27,15% державного бюджету, у 2012 році – 128425,3 млн. грн. (30,7%), у 2013 році - 121965,6 млн. грн. (28,17%), у 2014 році – 137588,4 млн. грн. (29,75%), у 2015 році – 176403,9 млн. грн. (29,42%). У 2016 році міжбюджетні трансферти збільшилися на 21,4 млрд грн, або на 46,5 % порівняно з 2015 роком [132, 20, 21].

Майже п'ята частина державного бюджету України припадає на соціальний захист та соціальне забезпечення населення, що в 2015 році склало 104381,2 млн. грн. Громадський порядок, безпека та судова влада фінансуються з державного бюджету майже на 10%. Вдвічі у 2015 році, порівняно з 2011 роком збільшилися видатки на оборону, та склали 9,10% від загальнодержавних коштів, або 55836,5 млн. грн. Також значно збільшилося фінансування загальнодержавних функцій, переважно за рахунок

обслуговування державного боргу, на який у 2015 році виділено коштів майже у 2,5 рази більше ніж у 2011 році.

Так, обслуговування боргу у 2011 році коштувало державі 23226,5 млн. грн., або 6,53% державного бюджету, а у 2015 році - 85669,3 млн. грн. (14,29% державного бюджету) [132, 20, 21].

В той же час, значно, майже у 2 рази скоротилися видатки на економічну діяльність (у 2011 році вони склали 15,62 % державного бюджету, у 2015 році – 7,28 %) та освіту (у 2011 році вони склали 8,22 % державного бюджету, у 2015 році – 5,54 %) [132, 20, 21].

Незначна увага у розмірі 2,11% та 1,27% в 2015 році відповідно приділена охороні здоров'я й духовному та фізичному розвитку. Також незначні кошти виділено на житлово-комунальне господарство 493,0 млн. грн. або 0,08% державного бюджету, що в чотири рази менше ніж у 2011 році.

У структурі видатків спостерігається зростання часток видатків тільки на соціальний захист та соціальне забезпечення й громадський порядок, безпеку та судову владу і зменшення часток інших видатків державного бюджету, в тому числі й видатків соціального спрямування. Приріст в абсолютному значенні спостерігається за більшістю видатків. Винятком є скорочення видатків на економічну діяльність, духовний та фізичний розвиток та житлово-комунальне господарство. Вони зменшилися порівняно з 2015 роком на 5,7 млрд. грн. (15,4 %), 1,7 млрд. грн. (25,1 %) та 9,0 млн. грн. (41,8 %) відповідно.

Аналізуючи динаміку кошторису Державного бюджету, наведену в табл. 2.6, необхідно зауважити, що у 2015 році найбільше зростання видатків у номінальному вираженні відбулося за такими напрямками:

міжбюджетні трансферти - на 43,4 млрд. грн. або на 33, 2 %;

загальнодержавні функції - на 37, 3 млрд. грн. або на 56, 6 %, у складі яких видатки на обслуговування боргу – на 36,5 млрд. грн. або на 76,1%;

оборона – на 24,6 млрд. грн. або на 90,1 %;

соціальний захист та соціальне забезпечення - на 23,2 млрд. грн. або на 28,7% [132, 20, 21].

Таблиця 2.6

**Аналіз динаміки кошторису Державного бюджету України
у 2011-2016 рр. (побудовано на підставі даних [132, 20, 21])**

Видатки згідно з функціональною класифікацією	2012 рік порівняно з 2011 роком		2013 рік порівняно з 2012 роком		2014 рік порівняно з 2013 роком		2015 рік порівняно з 2014 роком		2016 рік порівняно з 2015 роком	
	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту %	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту%	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту%	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту%	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту%
Загальнодержавні функції, з них:	4964,1	112,05	6379,1	113,82	15975,7	130,41	37567,1	154,84	15919,5	86,95
Обслуговування боргу	-5852,4	74,80	15183,9	187,39	15771,9	148,44	37339,4	177,26	10641,4	88,95
Оборона	2885,2	119,91	-1213,4	93,02	12311,4	176,18	26096,4	191,66	12133,2	81,81
Громадський порядок, безпека та судова влада	4824,1	114,47	3121,4	108,18	5430,4	113,15	9123,9	119,53	16720,1	76,96
Охорона навколишнього природного середовища	3150,3	168,02	503,5	106,47	-4436,0	46,46	860,7	122,36	643,6	87,98
Житлово-комунальне господарство	-414,9	65,45	-658,1	16,25	22,2	117,38	343,1	328,89	-454,3	1273,90
Охорона здоров'я	1617,3	114,83	1532,0	112,24	-2251,1	83,98	859,0	107,28	159	98,76
Духовний та фізичний розвиток	2296,3	155,40	-910,3	85,87	-73,2	98,68	2146,7	139,33	-2527,6	149,78
Освіта	3281,8	111,23	1086,6	103,34	-1426,6	95,75	1053,9	103,28	5379	86,06
Соціальний захист та соціальне забезпечення, з них:	13086,6	120,33	11882,2	115,34	-1953,7	97,81	17006,2	119,46	48132,3	68,44

Продовження таблиці 2.6

Видатки згідно з функціональною класифікацією	2012 рік порівняно з 2011 роком		2013 рік порівняно з 2012 роком		2014 рік порівняно з 2013 роком		2015 рік порівняно з 2014 роком		2016 рік порівняно з 2015 роком	
	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту %	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту%	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту%	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту%	Абсолютне відхилення, млн. грн.	Темп росту%
соціальний захист пенсіонерів	6176,9	110,59	18739,5	129,06	-1503,9	98,19	13081,9	116,01	47774,6	66,49
Економічна діяльність, у т.ч.:	3924,2	107,07	-9373,1	84,24	-9610,2	80,81	3148,1	107,78	-7685,8	121,38
сільське господарство, лісове господарство та мисливство, рибне господарство	-178,0	98,35	-1076,1	89,87	-2577,2	73,01	-1660,9	76,18	-680,2	114,68
паливно-енергетичний комплекс	7122,8	157,41	-3287,6	83,17	-6077,1	62,58	-6599,9	35,07	-1338,6	160,13
транспорт	-3445,8	80,80	3430,3	123,66	-1069,4	94,04	8703,3	151,62	-9165,7	155,89
Інші видатки на економічну діяльність	425,1	102,96	-8439,6	43,00	113,5	101,78	2706,5	141,77	3497,9	72,42
Міжбюджетні трансферти	31909,0	133,06	-6459,7	94,97	15622,8	112,81	38815,5	128,21	20339,4	89,66
Усього	71524,1	120,12	5890,2	101,38	29611,7	106,84	137020,8	129,62	108758,3	84,65

Порівняно з показниками 2015 року у 2016 році найбільше зростання видатків у номінальному вираженні відбулося за такими напрямками:

соціальний захист та соціальне забезпечення – на 48,3 млрд.грн, або на

46,5 %;

міжбюджетні трансферти – на 21,4 млрд грн, або на 46,5 %;

громадський порядок, безпека та судова влада – на 17,1 млрд. грн, або на 31,3 %;

загальнодержавні функції – на 14,8 млрд грн, або на 14,4 %, у складі яких видатки на обслуговування боргу – на 11,3 млрд. грн, або на 13,4 %;

оборона – на 7,3 млрд грн, або на 14,1 %.

У 2016 та 2015 році порівняно з 2014 роком переважна більшість видатків має позитивну динаміку. Скорочення видатків відбувається тільки за такими статтями економічної діяльності як сільське господарство, лісове господарство та мисливство, рибне господарство та паливно-енергетичний комплекс.

Так, фінансування цих статей скоротилося на 1660,9 млн. грн. та 6599,9 млн. грн. відповідно.

Втім, якщо порівнювати 2015 рік з 2011 роком, то варто звернути увагу, що фінансування економічної діяльності в цілому зменшилось більше ніж у два рази.

Також постійне скорочення видатків за період 2011-2016 рр. спостерігається й за статтею житлово-комунальне господарство (у 2016 році порівняно з 2011 роком темп росту складає 41,06%). [132, 20, 21]

Що стосується тенденцій виконання кошторису Державного бюджету за 2011 – 2016 рр. (табл. 2.7), то варто зауважити, що спостерігається стала тенденція до щорічного невиконання бюджетних призначень.

Аналізуючи табл. 2.7, варто зауважити, що недовиконання бюджету спостерігається за всіма напрямками державних витрат. Найбільша частка невиконання у 2011-2016 рр. припадає на економічну діяльність. Так, виконання бюджету за цією статтею у середньому складає близько 83%.

Також значний обсяг невиконання планових призначень спостерігається в охороні навколишнього природного середовища, житлово-комунальному господарстві, духовному та фізичному розвитку.

Таблиця 2.7

Фактичні видатків Державного бюджету за 2011–2016 роки та відсоток їх виконання (побудовано на підставі даних [132, 20, 21])

Видатки згідно з функціональною класифікацією	2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.	
	млн. грн.	відсоток виконання, %	млн. грн.	відсоток виконання, %	млн. грн.	відсоток виконання, %	млн. грн.	відсоток виконання, %	млн. грн.	відсоток виконання, %	млн. грн.	відсоток виконання, %
Загальнодержавні функції, з них:	39991,1	97,10	44010,7	95,37	50101,1	95,38	65836,5	96,11	103097	97,20	117925,6	96,7
обслуговування боргу	23134,4	99,60	14485,7	83,38	31677,1	97,29	47976,6	99,27	84505,4	98,64	95794,2	99,5
Оборона	13240,9	91,39	14485,7	83,38	14843	91,85	27363,3	96,11	52005	95,30	59348,9	89,0
Громадський порядок, безпека та судова влада	32414,2	97,23	36469,8	95,57	39190,9	94,93	44617,2	95,51	55601,3	99,58	71671,1	98,8
Охорона навколишнього природного середовища	3008,2	64,95	4135,4	53,14	4595	55,46	2597,4	67,48	4053	86,05	4771,6	89,1
Житлово-комунальне господарство	324,2	27,00	379,6	48,31	96,9	75,88	111,5	74,38	21,5	4,36	12,5	32,3
Охорона здоров'я	10193,7	93,49	11358,5	90,72	12879,3	91,65	10475,8	88,77	11450,3	90,44	12456,3	97,2
Духовний та фізичний розвиток	3830,2	92,40	5488,5	85,20	5111,9	92,42	4871,8	89,26	6619,2	87,04	4958,9	97,7
Освіта	27231,9	93,22	30243,2	93,07	30943,1	92,15	28674,6	89,18	30184,8	90,90	34825,4	90,3
Соціальний захист та соціальне забезпечення, з них:	63533,4	98,72	75254,4	97,17	88547,3	99,13	80549,1	92,19	103701	99,35	151965,5	99,6
соціальний захист пенсіонерів	58317,2	100,00	64494,1	100,0	83233,6	100,00	75813,9	92,76	94811,6	100,00	142586,2	100,0

Продовження таблиці 2.7

Видатки згідно функціональною класифікацією	2011 р.		2012 р.		2013 р.		2014 р.		2015 р.		2016 р.	
	млн. грн.	відсоток виконання, %	млн. грн.	відсоток виконання, %	млн. грн.	відсоток виконання, %	млн. грн.	відсоток виконання, %	млн. грн.	відсоток виконання, %	млн. грн.	відсоток виконання, %
Економічна діяльність, т.ч.:	44771,5	80,61	49396	83,07	41299,2	82,45	34410,8	85,01	37135,4	85,12	31412,3	87,4
сільське господарство, лісове господарство та мисливство, рибне господарство	7487	69,30	7365,3	69,31	8560,7	89,64	5759,1	82,59	4732,8	89,09	4372,7	94,4
паливно-енергетичний комплекс	10915,2	87,98	17270,1	88,43	15389,2	94,75	9335,8	91,84	1889,6	53,01	2200,0	98,8
транспорт	14735,4	82,11	12847,9	88,61	14202,6	79,21	14428,9	85,58	23104,2	90,38	15335,2	93,5
Інші видатки на економічну діяльність	11633,9	80,90	11912,8	80,46	3146,7	49,43	4887	75,42	7408,8	80,65	9504,4	74,9
Міжбюджетні трансферти	94875	98,30	124460	96,91	115848	94,98	130601	94,92	173980	98,63	195395,3	99,3
Усього	333415	93,78	395682	92,66	403456	93,19	430109	92,99	576848	96,21	684743,4	96,7

В той же час у 2015 році найвищі показники виконання річного плану демонструють видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення (99,35%), міжбюджетні трансферти (98,63%), громадський порядок, безпеку та судову владу (99,58%), загальнодержавні функції (97,20%), а також видатки на оборону (95,30%). Як й у 2014 році низький рівень виконання спостерігається за видатками на житлово-комунальне господарство (4,36%) [132, 20, 21].

У 2016 році найбільший відсоток виконання спостерігається у соціальному захисті та соціальному забезпеченні (99,6%), міжбюджетних

трансфертах(99,3%), громадському порядку, безпеці та судовій владі (98,8%).

Аналіз динаміки виконання Державного бюджету за 2011-2016 рр. (табл. 2.8) свідчить про поступове його зростання в порівнянні з попередніми роками.

Таблиця 2.8

**Аналіз динаміки виконання Державного бюджету за 2011-2016 рр.
(побудовано на підставі даних [132, 20, 21])**

Фактичні видатки згідно з функціо- нальною Класифі- кацією	2012 рік порівняно з 2011 роком		2013 рік порівняно з 2012 роком		2014 рік порівняно з 2013 роком		2015 рік порівняно з 2014 роком		2016 рік порівняно з 2015 роком	
	Абсо- лютне відхи- лення, млн. грн.	Темп росту %	Абсо- лютне відхи- лення, млн. грн.	Темп росту%	Абсо- лютне відхи- лення, млн. грн.	Темп росту%	Абсо- лютне відхи- лення, млн. грн.	Темп росту%	Абсо- лютне відхи- лення, млн. грн.	Темп росту%
Загально- державні функції, з них:	4019,60	110,05	6090,40	113,84	15735,4	131,41	37260,5	156,60	-4064,2	87,43
Обслуго- вування боргу	-8648,7	62,62	17191,4	218,68	16299,5	151,46	36528,8	176,14	-516,5	88,22
Оборона	1244,8	109,4	357,3	102,47	12520,3	184,35	24641,7	190,05	-7352,8	87,63
Громадський порядок, безпека та судова влада	4055,6	112,51	2721,1	107,46	5426,3	113,85	10984,1	124,62	-885,5	77,58
Охорона навколиш- нього природного середовища	1127,2	137,47	459,6	111,11	-1997,6	56,53	1455,6	156,04	-581,8	84,94
Житлово- комунальне господарство	55,4	117,09	-282,7	25,53	14,6	115,07	-90	19,28	-26,2	172,00
Охорона здоров'я	1164,8	111,43	1520,8	113,39	-2403,5	81,34	974,5	109,30	-363,2	91,92

Продовження таблиці 2.8

Фактичні видатки згідно з функціо- нальною Класифі- кацією	2012 рік порівняно з 2011 роком		2013 рік порівняно з 2012 роком		2014 рік порівняно з 2013 роком		2015 рік порівняно з 2014 роком		2016 рік порівняно з 2015 роком	
	Абсо- лютне відхи- лення, млн. грн.	Темп росту %	Абсо- лютне відхи- лення, млн. грн.	Темп росту %	Абсо- лютне відхи- лення, млн. грн.	Темп росту%	Абсо- лютне відхи- лення, млн. грн.	Темп росту %	Абсо- лютне відхи- лення, млн. грн.	Темп росту %
Духовний та фізичний розвиток	1658,3	143,30	-376,6	93,14	-240,1	95,30	1747,4	135,87	-118,3	133,48
Освіта	3011,3	111,06	699,9	102,31	-2268,5	92,67	1510,2	105,27	-3761,6	86,67
Соціальний захист та соціальне забезпечення,	11721,0	118,45	13292,9	117,66	-7998,2	90,97	23151,8	128,74	-548	68,24
соціальний захист пенсіонерів	6176,9	110,59	18739,5	129,06	-7419,7	91,09	18997,7	125,06	0	66,49
Економічна діяльність, у т.ч.:	4624,5	110,33	-8096,8	83,61	-6888,4	83,32	2724,6	107,92	-4528,6	118,22
сільське господарство, лісове господарство та мисливство, рибне господарство	-121,7	98,37	1195,4	116,23	-2801,6	67,27	-1026,3	82,18	-259,3	108,24
паливно-енергетичний комплекс	6354,9	158,22	-1880,9	89,11	-6053,4	60,66	-7446,2	20,24	-26,3	85,89
транспорт	-1887,5	87,19	1354,7	110,54	226,3	101,59	8675,3	160,12	-1063	150,66
Інші видатки на економічну діяльність	278,9	102,40	-8766,1	26,41	1740,3	155,31	2521,8	151,60	-3180,1	77,95
Міжбюджетні трансферти	29584,6	131,18	-8611,3	93,08	14752,4	112,73	43379,3	133,22	-1348	89,04
Усього	62267,0	118,68	7774,5	101,96	26652,8	106,61	146739,5	134,12	-	84,24

Так, у 2015 році, порівняно з 2011 роком збільшилися фактичні витрати на загальнодержавні функції та оборону – на 63105,9 млн. грн. та 38764,1 млн. грн. відповідно. Проте вже у 2016 році вони значно скоротилися. Також у 2015 році порівняно з 2011 роком значно зросло фінансування громадського порядку, безпеки та судової влади й міжбюджетних трансфертів – на 23187,1 млн. грн. (темп росту 171,53%) та 79105,0 млн. грн.. (темп росту 183,38%) відповідно. У 2016 році видатки також значно скоротилися [132, 20, 21].

Слід зазначити, що за 2011-2016 рр. значно знизилася й кількість централізованих заходів і програм (рис.2.11).

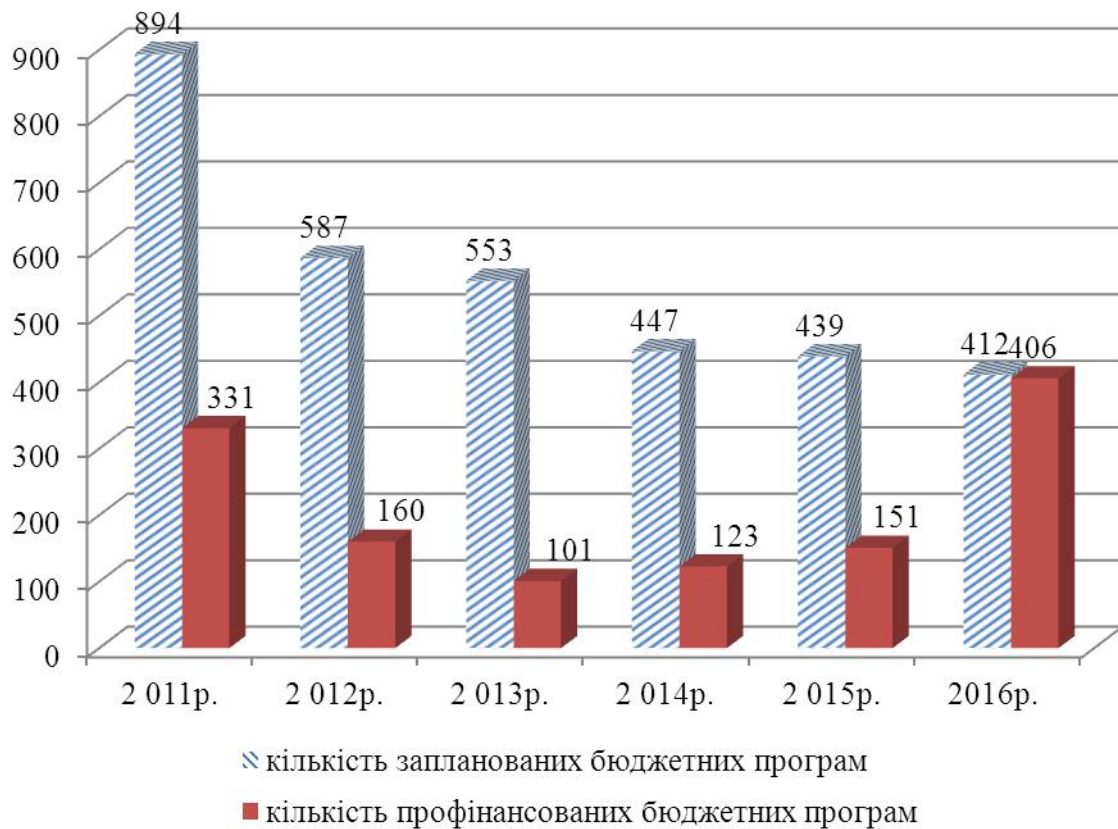


Рис. 2.11. Динаміка кількості запланованих та повністю профінансованих державних бюджетних програм у 2011-2016рр (побудовано на підставі даних [26, 27,28,25]).

Так, аналізуючи рис. 2.11, необхідно зауважити, що кількість бюджетних програм за період 2011-2016рр. поступово знижується. При цьому у 2015 та

2016 роках, порівняно з 2011 роком, їх кількість зменшилася у два рази.

Що стосується коштів, які були виділені на фінансування, наведеної на рис. 2.11. кількості бюджетних програм (рис.2.12), то слід зазначити, що їх обсяг, значно зменшений у 2014 році (на 101878,2 млн. грн.), у 2015 році майже досяг рівня 2011 року. Також у 2016 році, порівняно з 2014 роком, значно, майже в п'ять разів, зріс обсяг проведених витрат на фінансування бюджетних програм.



Рис. 2.12. Заплановані та проведені витрати на фінансування бюджетних програм у 2011-2016 рр. побудовано на підставі даних [26, 27,28,25])

Для того щоб передбачити можливі обсяги фінансових порушень, що призводять до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, та забезпечити дієвість державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм автором пропонується застосовувати прогнозні моделі.

Якщо побудувати лінію тренду та екстрополювати її, то можна спостерігати тенденцію й до подальшого збільшення обсягів фінансування бюджетних програм. Побудова прогнозних моделей проводилася в пакеті Excel за допомогою надбудови "Аналіз даних".

В результаті побудови прогнозної моделі були обчислені альтернативні моделі за основними кривими росту за рейтингом значень коефіцієнтів детермінації для моделювання тенденцій змінення запланованих видатків на фінансування бюджетних програм, тис. грн., що наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Альтернативні моделі за основними кривими росту за рейтингом значень коефіцієнтів детермінації для моделювання тенденцій змінення показника виявлених фінансових порушень, тис. грн (y)

$Y = 18022x^2 - 114825x + 388253$	$R^2 = 0,9044$
$Y = 244706x^{0,363}$	$R^2 = 0,0123$
$Y = 222015e^{0,0392x}$	$R^2 = 0,1143$
$Y = 11328x + 220049$	$R^2 = 0,1413$
$Y = 12501\ln(x) + 245988$	$R^2 = 0,0216$

Досліджуючи табл. 2.9 необхідно зауважити, що найбільше значення коефіцієнта детермінації (R^2) притаманне поліноміальній лінії тренду.

Слід зауважити, що побудована прогнозна модель, наведена на рис. 2.13, є адекватною (коефіцієнт детермінації – $R^2 = 0,9044$). Це означає, що наведена залежність на 90,44% описує зміни сум, спрямованих на фінансування бюджетних програм.

Проте, доцільно звернути увагу на систематичне недофінансування бюджетних програм, що говорить про значні недоліки в управлінні державними фінансами.

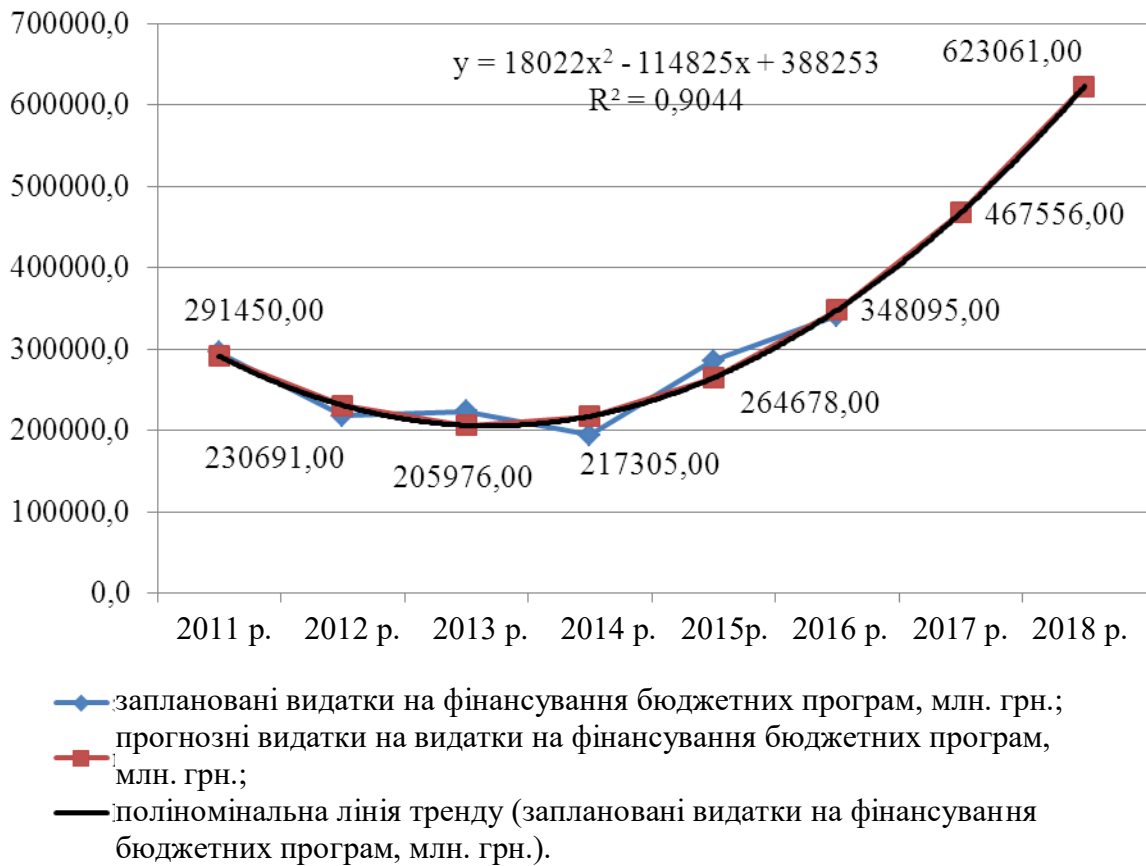


Рис. 2.13. Поліноміальний тренд запланованих витрат на фінансування бюджетних програм

За результатами аналізу рис. 2.12, рис. 2.13 та слід зауважити, що протягом всього аналізованого періоду, 2011-2016 рр, спостерігається невиконання планових бюджетних витрат.

Так, проведення у 2011 році витрат передбачалося за 894 бюджетними програмами (без урахування міжбюджетних трансфертів, витрат з обслуговування державного боргу і резервного фонду), з яких у плановому обсязі проведено витрати за 331 програмою на суму 132 млрд. 662,5 млн. грн., або 44,8 % плану. За 492 програмами витрати проведено в сумі, що на 6 млрд. 773,9 млн. грн. менше передбачених планом. Не розпочато використання коштів за 51 програмою на суму 508,8 млн. гривень [26].

Упродовж 2012 року здійснення витрат (без урахування міжбюджетних трансфертів, витрат з обслуговування державного боргу і резервного фонду) передбачалося за 587 бюджетними програмами в сумі 218

млрд. 45,1 млн. гривень. Головні розпорядники бюджетних коштів у плановому обсязі здійснили видатки за 160 програмами в сумі 104 млрд. 809,3 млн. грн., або 48,1 %.

У 2013 році здійснення видатків (без урахування міжбюджетних трансфертів, видатків з обслуговування боргу і резервного фонду) передбачалося за 553 бюджетними програмами на суму 223 млрд 375,1 млн грн, з яких за 101 програмою на суму 114 млрд 720,6 млн грн, або 51,4 %, головні розпорядники бюджетних коштів здійснили видатки у плановому обсязі, натомість за 19 програмами на суму 668,5 млн грн (0,3 % плану), нерозпочато використання коштів.

У 2014 році проведення видатків (без урахування міжбюджетних трансфертів, видатків з обслуговування боргу і резервного фонду) передбачалося за 447 бюджетними програмами на суму 194 млрд 243,5 млн гривень. У плановому обсязі проведено видатки за 123 бюджетними програмами в сумі 27 млрд 83,3 млн грн, або 14,0 % плану, не розпочато виконання 18 бюджетних програм – 139,2 млн грн, що становить 0,1 % планового обсягу [27].

У 2015 році видатки загального фонду (без урахування міжбюджетних трансфертів, видатків з обслуговування боргу і резервного фонду) проведено за 439 бюджетними програмами на суму 285 млрд 802,0 млн грн, або 97,8 % плану [28].

При цьому у запланованих обсягах здійснені видатки за 151 бюджетною програмою на суму 159 млрд 649,0 млн грн. з яких 59,4% становили видатки Міністерства соціальної політики України за двома бюджетними програмами на покриття дефіциту коштів Пенсійного фонду України для виплати пенсій і дотацію на виплату пенсій, надбавок та підвищень до пенсій, призначених за різними пенсійними програмами, – 94 млрд 811,6 млн гривень. За наявності планових призначень не розпочато виконання 5 бюджетних програм у сумі 588,7 млн грн, або 0,2 % плану.

Обсяг коштів, виділених на фінансування цієї кількості бюджетних програм,

значно зменшений у 2014 році (на 101878,2 млн. грн.), у 2016 році зріс майже в п'ять разів.

Перелік бюджетних програм, які у 2015 році були найбільше профінансовані наведені в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Бюджетні програми та головні розпорядники коштів, які отримали найбільші обсяги витратів у 2015 році (побудовано на підставі даних [102])

Галузь	Бюджетна програма	Головний розпорядник	Запланований обсяг витрат, млрд. грн.
Громадський порядок, безпека та судова влада	«Забезпечення захисту прав і свобод громадян, суспільства і держави від протиправних посягань, охорона громадського порядку та протидія незаконній міграції»	Міністерство внутрішніх справ	15,4
Загально-державні функції	«Обслуговування державного боргу»	Міністерство фінансів України	84,5
Галузь	Бюджетна програма	Головний розпорядник	Запланований обсяг витрат, млрд. грн.
Міжбюджетні трансферти	«Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на надання пільг та житлових субсидій населенню на оплату електроенергії, природного газу, послуг тепло-, водопостачання і водовідведення, квартирної плати (утримання будинків і споруд та прибудинкових територій), вивезення побутового сміття та рідких нечистот»	Міністерство фінансів України	18,0
Соціальний захист та соціальне забезпечення	«Дотація на виплату пенсій, надбавок та підвищень до пенсій, призначених за різними пенсійними програмами »	Міністерство соціальної політики	63,1
	«Покриття дефіцит коштів Пенсійного фонду України для виплати пенсій»		31,8
Міжбюджетні трансферти	«Освітня субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам »	Міністерство освіти і науки України	44,1

Продовження таблиці 2.10

Галузь	Бюджетна програма	Головний розпорядник	Запланований обсяг витрат, млрд. грн.
Освіта	«Підготовка кадрів вищими навчальними закладами III і IV рівнів акредитації та забезпечення діяльності їх баз практики»		17,7
Міжбюджетні трансферти	«Субвенція з державного бюджету місцевим бюджетам на виплату допомоги сім'ям з дітьми, інвалідам з дитинства, дітям-інвалідам, тимчасової державної допомоги дітям та допомоги по догляду за інвалідами I чи II групи внаслідок психічного розладу»		41,9
Оборона	«Забезпечення діяльності Збройних сил України та підготовка військ»	Міністерство оборони України	38,5
Загально-державні функції	«Виконання боргових зобов'язань за запозиченнями, залученими державою або під державні гарантії на розвиток мережі автомобільних доріг загального користування»	Державне агентство автомобільних доріг України	17,6

Аналізуючи табл. 2.10, слід зауважити, що найбільш профінансованою галуззю у 2015 році є охорона здоров'я. В той же час, у 2015 році найбільше від обсягу річного плану профінансовано програми таких розпорядників:

- 1) Національна рада України з питань телебачення і радіомовлення – 100%;
- 2) Національна академія мистецтв України – 100%;
- 3) Генеральна прокуратура України – 99,9 %;
- 4) Управління державної охорони України – 99,9% [102].

Найнижчий рівень виконання видатків у 2015 році мав місце за такими розпорядниками: Національне антикорупційне бюро України (26,5%) та Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України (54,4%) [102].

Не розпочиналось у 2015 році фінансування видатків Національного

агентства з питань запобігання корупції.

Слід звернути особливу увагу, що, як показав проведений у підрозділі 2.1 аналіз стану розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, при проведенні перевірки зусилля державних аудиторів як Державної аудиторської служби, так і Рахункової плати спрямовані виявлення причин невиконання запланованих показників, так і на пошук додаткових резервів, альтернативних джерел фінансування бюджетних програм[102].

При цьому майже всі дослідження суб'єктів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм свідчать про наявність загальних негативних тенденцій у виконанні програм, що заважають досягненню запланованих цілей та отриманню громадянами якісних соціальних послуг в повному обсязі.

Так, автором проведено аналіз ефективності використання бюджетних коштів за окремими бюджетними програмами, які підлягали перевірці Держаудитслужбою та Рахунковою палатою України. Результати цього аналізу наведено в табл. 2.11.

Як показали результати дослідження ефективності витрачання бюджетних коштів, проведені Державною аудиторською службою у вигляді державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, жодна з перевірених у 2011-2015 рр. бюджетних програм не була ефективною. І хоча неефективне та неекономічне управління коштів виявлено з низьким відсотком до заплановано, майже всі перевірені бюджетні програми не досягли своєї мети. Причиною цього у більшості з аналізованих бюджетних програм є недофінансування. Окрім цього спостерігається низьке планування при реалізації завдань бюджетної програми, зміна її концепції, замовників, виконавців, строків виконання тощо.

Також важливим є те, що окремі бюджетні програми, спрямовані на розвиток освіти та медицини показали високий рівень виконання за показниками паспорта бюджетної програми, проте так і не змогли знайти шляхів своєї практичної реалізації, що завадило їм виконати свій

Таблиця 2.11

Аналіз ефективності використання бюджетних коштів за результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, проведеного Держаудитслужбою у 2011-2016 рр. (побудовано на підставі даних [102, 133])

Галузь	Розпорядник коштів	Завдання	Запланований обсяг витрат, млн. грн.	Неекономне та неефективне управління коштами, млн. грн. (% до плану)	Результати аудиту	Примітки
Охорона навколишнього середовища	Державне агентство водних ресурсів України	комплексний протипаводковий захист в басейнах річок Дністра, Пругу та Сірету	3500,0	59,2 (1,6%)	стан виконання бюджетних програм - недостатньо ефективний	незадовільний стан фінансування,
		захист сільських населених пунктів і сільськогосподарських угідь від шкідливої дії вод	300,0			
		комплексний протипаводковий захист в басейні р. Тиси у Закарпатській області	56,5			
Освіта	Державне агентство інвестицій та управління національними проектами України	створення єдиних регіональних оперативно-диспетчерських служб з використанням сучасних GPS-технологій	90,0	49,5 (55%)	стан виконання бюджетних програм неефективний	незадовільний стан фінансування, низка непослідовних управлінських рішень
		реалізація національного проекту „Повітряний експрес”	402,8	0,082 (0,02%)		
		реалізація наукового проекту „LNG Україна”	64,0	-		
Духовний і фізичний розвиток	Державний комітет телебачення і радіомовлення України	випуск книжкової продукції за програмою „Українська книга”	73,0	-	стан виконання бюджетних програм недостатньо ефективний	повернуто до бюджету 8,4 млн. грн. не досягнута головна мета бюджетної програми
		видання, придбання, зберігання і доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів	587,6	-		

Продовження таблиці 2.11

Галузь	Розпорядник коштів	Завдання	Заплановани й обсяг витрат, млн. грн.	Неекономне та неефективне управління коштами, млн. грн. (% до плану)	Результати аудиту	Примітки
Освіта	Національна академія наук України	фундаментальні дослідження, прикладні наукові та науково-технічні розробки, виконання робіт за державними цільовими програмами і державним замовленням у бюджетній сфері,	4300,0	1,8 (0,04%)	стан виконання бюджетних програм - недостатньо ефективний	не досягнута головна мета бюджетних програм
	Національна педагогічна академія України	використання коштів на наукову діяльність	152,2	-		
	Національна академія медичних наук України	фундаментальні дослідження у сфері теоретичної та клінічної медицини; прикладні наукові та науково-технічні розробки, виконання робіт за державними цільовими програмами і державним замовленням у сфері профілактики і лікування хвороб людини, підготовка наукових кадрів; діагностика і лікування захворювань із впровадженням експериментальних та нових медичних технологій у клініках науково-дослідних установ Академії медичних наук	2100,0	-		
Економічна діяльність	Державний комітет лісового господарства України	забезпечення сталого розвитку лісового господарства, та на посилення екологічних, соціальних та економічних функцій лісів України.	1260,0	99,4 (7,8%)		не досягнута головна мета бюджетної програми
	Національна академія аграрних наук України	використання коштів на наукову діяльність	1100,0	-		
Духовний розвиток	Національна академія мистецтв	наукова і організаційна діяльність Президії НАМУ	32,9	-	стан виконання бюджетних програм неефективний	не вдалось досягти низки важливих показників
Економічна діяльність	Державна служба експортного контролю	розвиток експортного контролю	22,5	-		

соціально-економічних ефект. Тому при складанні піст орта бюджетної програми слід враховувати можливість адаптації показників бюджетних програм до пріоритетів соціально-економічного розвитку та забезпечення вимірності соціально значущих результатів реалізації державної політики, підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Якщо зупинитися більш детально на результатах державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, наведеного в табл. 2.10, то слід зазначити, що найбільш неекономне та неефективне управління коштами з високим відсотком до запланованого обсягу фінансування спостерігається Державному агентстві з інвестицій та управління національними проектами України (55% до плану). У Державному агентстві водних ресурсів України, Державному комітеті лісового господарства України, Національній академії наук України відсоток неекономного та неефективного виконання бюджетної програми не перевищує 10%.

До бюджету повернуто Державним комітетом телебачення і радіомовлення України (більше ніж 10% від планового обсягу).

Що стосується ефективності витрачання бюджетних коштів в межах виконання бюджетних програм, аудит якої проводився у 2011 -2015 рр. Рахунковою платою України, то необхідно зазначити, що затвержені у паспортах бюджетних програм результативні показники є переважно недосконалими, і це перешкоджає оцінити результат виконання програми, повноту її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань такої програми. Крім того, формальне затвердження головними розпорядниками у паспортах бюджетних програм результативних показників ускладнює надання об'єктивної оцінки ефективності, продуктивності, результативності й економності використання бюджетних коштів, які виділялися з державного бюджету на визначені бюджетними програмами цілі.

Отже, проведений аналіз виконання бюджетних програм як об'єкту державного фінансового аудиту дозволяє зробити висновок, що стан виконання бюджетних програм дуже низький. Насамперед це пов'язано з тим,

що державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм в Україні носить характер майбутнього контролю, а тому своєчасно виявити допущену помилку, чи знайти додаткові резерви стає майже неможливим. Крім того, на виконання бюджетних програм впливає безліч факторів дію який необхідно визначати та враховувати при проведенні державного фінансового аудиту.

2.3. Фактори впливу на стан розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Держава для того щоб бути ефективним і в повному обсязі справлятися з покладеними на неї обов'язками з регулювання економікою і управління суспільством і його обслуговування, має бути ефективною і в плані внутрішньої організації та функціонування. Для цього потрібно, щоб вона була раціонально влаштованою, чудово справлялася з регулятивними функціями, мала високопрофесійне коло державних службовців. Крім цього, слід зазначити, що сучасна держава все більшою мірою вибудовується відповідно до принципів субсидіарності, пропорційності і економії ресурсів.

В результаті проведеного дослідження, визначено що на стан розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм оказує вплив безліч різноманітних факторів, які мають як контрольований, так і неконтрольований характер. Аналіз цих факторів, перш за все, дозволить простежити тенденції в зміні стану розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в залежності від створених умов господарювання, а також допоможе своєчасно нівелювати чи мінімізувати негативні та підсилити позитивні наслідки впливу таких факторів.

Автором виокремлено фактори які визначають можливості і загрози зовнішнього середовища для розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, які наведені в табл. 2.11.

Варто зауважити, що серед цих факторів, перш за все, слід звернути

увагу на економічні та політичні, оскільки саме вони обумовлюють зміст напряму і ступінь прояву інших прямих та непрямих факторів впливу зовнішнього середовища на стан розвитку держаного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Як впливає з табл. 2.12 до економічних факторів відносяться спад або підйом економіки, темпи інфляції, рівень зайнятості населення, тощо.

Таблиця 2.12

Фактори, за якими визначаються можливості та загрози зовнішнього середовища визначають для розвитку держаного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (узагальнено автором на підставі [50, 155, 138,17,43,142])

Група факторів	Показники
Фактори макросередовища	
Економіка	Кризовий економічний стан країни Високі темпи інфляції Високий рівень безробіття Кредитні ставки Рівень та динаміка цін
Політика	Високий рівень корумпованості влади Невизначені напрямки розвитку політичної системи Політична нестабільність Законодавча нестабільність Низький ступінь суспільної підтримки урядової програми розвитку
Науково-технічний прогрес	Достатньо низький розвиток технологій Низький ступінь запровадження інновацій Поява нових систем передачі та обробки інформації та її захисту
Фактори безпосереднього оточення	
Попит	Соціальна спрямованість бюджетної програми Довготривалість бюджетної програми Реалізація у густозаселених районах території та наявність транспортної розв'язки
Конкуренція	Рівень конкуренції не високий. Наявність довіри населення

В той же час, варто звернути увагу, що значний вплив на стан розвитку

держаного фінансового аудиту виконання бюджетних програм матиме економічний ефект від його проведення, який визначається у кількість незаконно привласнених та використаних коштів, які повертаються в результаті проведених контрольних заходів, а також у підвищенні ефективності використання цих коштів.

Серед політичних факторів, які значним чином впливають на стан розвитку держаного фінансового аудиту виконання бюджетних програм особливу увагу заслуговує ступінь втручання держави в економічні процеси.

На думку автора, останнім часом у державі склався двофакторний механізм регулювання економічних процесів, який включає механізм ринкової конкуренції та механізм управління громадськими фінансовими ресурсами, чим забезпечується відповідальний та підзвітний характер такого управління. Так, як зазначається у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів [84], контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління фінансовими ресурсами, що дало б змогу у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому. Останнє доповнює механізм управління громадськими ресурсами, а держава бере на себе ті функції, які не відповідають природі (виходять за межі) механізму ринкової конкуренції або реалізуються ним неповно або зовсім повільно.

Крім того, для розвитку держаного фінансового аудиту виконання бюджетних програм не менш значимим є розуміння урядом, законодавчими органами важливості розвитку держаного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, політична стабільність в державі та пов'язана з нею соціальна напруженість.

Слід зазначити, що, на думку автора, причини, які перешкоджають

більш жвавому розвитку держаного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та впливають на його стан в бюджетній установі, лежать й на лінії діалектичного взаємозв'язку НТП – управління – кадри – освіта, що в бюджетних установах виражається у навчанні, перепідготовці та підвищенні кваліфікації співробітників для відповідності вимогам посади державного аудитора.

Для здійснення детального аналізу впливу факторів зовнішнього середовища на розвиток держаного фінансового аудиту виконання бюджетних програм їх було розділено на 2 групи: фактори макросередовища - політика, економіка та науково-технічний прогрес, які впливають загалом на бюджетну сферу економіки та фактори безпосереднього оточення (локальні) – попит та конкуренція, які впливають саме на розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. На основі визначених можливостей і загроз зовнішнього середовища була проведена експертна оцінка(від 1 до 10) та наведена у табл.2.13. Оцінка зі знаком «+» свідчить про можливості та зі знаком «-» - про загрози.

Таблиця 2.13

Оцінка можливостей і загроз бюджетної установи

№ з/п	Фактор	Оцінка
1.	Фактори макросередовища	
1.1	Економіка	
1.1.1	Кризовий економічний стан країни	-10
1.1.2	Рівень та динаміка цін	-1
1.1.3	Високі темпи інфляції	-4
1.1.4	Високий рівень безробіття.	-3
1.1.5	Кредитні ставки	-2
1.2	Політика	
1.2.1	Високий рівень корумпованості влади	-6

Продовження таблиці 2.13

№ з/п	Фактор	Оцінка
1.2.2	Невизначені напрямки розвитку політичної системи	-3
1.2.3	Політична нестабільність	-8
1.2.4	Законодавча нестабільність	-8
1.2.5	Низький ступінь суспільної підтримки урядової програми розвитку	-8
1.3.	Науково-технічний прогрес	
1.3.1	Достатньо низький розвиток технологій	-4
1.3.2	Низький ступінь запровадження інновацій	-5
1.3.3	Поява нових систем передачі та обробки інформації та її захисту	+6
2	Фактори безпосереднього оточення	
2.1	Попит	
2.1.1	Соціальна спрямованість бюджетної програми.	+7
2.1.2	Довготривалість бюджетної програми	+7
2.1.3	Реалізація у густозаселених районах території та наявність транспортної розв'язки	+7
2.2	Конкуренція	
2.2.1	Рівень конкуренції не високий.	+5
2.2.3	Наявність довіри населення	+8

Представлені експертні оцінки свідчать про те, що найбільшу загрозу представляють фактори макросередовища, а фактори безпосереднього оточення є можливостями для покращення стану розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Представлені експертні оцінки свідчать про те, що найбільшу загрозу представляють фактори макросередовища, а фактори безпосереднього оточення є можливостями для покращення стану розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. На думку автора, саме ці фактори стануть запорукою розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, оскільки вони посилюють його соціальну значущість, а тому повинні

враховуватися при розробці механізму його розвитку.

На основі визначених оцінок сформовано таблицю, у якій представлені можливості та загрози для діяльності на прикладі бюджетної програми нижчим розпорядником коштів якою була лікарня (табл.2.14)

Таблиця 2.14

Можливості та загрози зовнішнього середовища для розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

№ з/п	Фактор	Можливості	Загрози
1.	Фактори макросередовища		
1.1	Економіка	Залучення лікарів та молодшого медичного персоналу соціальними і трудовими гарантіями, можливістю понаднормової та додаткової роботи, перспективами отримання освіти, підвищення кваліфікації та кар'єрного росту	В результаті високого рівня інфляції зменшується номінальна заробітна плата та можуть зменшуватися видатки на охорону здоров'я з державного та муніципального бюджетів.
1.2	Політика		При приході до влади нового Уряду можуть змінюватися керівники установи. Часта зміна законодавчої та нормативної бази може призводити до помилок та порушень при здійсненні фінансово-господарської діяльності лікарні.
1.3.	Науково-технічний прогрес		Через невисокий ступінь запровадження інновацій та досить незначний рівень державної підтримки розвитку науки в діяльність бюджетної установи рідко запроваджуються новинки науково-технічного прогресу

№ з/п	Фактор	Можливості	Загрози
2	Фактори безпосереднього оточення		
2.1	Попит	Розкрученість бренду, зручне місцезнаходження лікарні та висококваліфікована медична допомога.	-
2.2	Конкуренція	Широкий спектр надаваних послуг та їх безкоштовний характер.	-

З таблиці 2.14 видно, що фактори макросередовища представляють собою загрозу для діяльності установи, на ці фактори керівництво вплинути не може, але високий рівень безробіття дає можливість укомплектувати штат поліклініки та залучити нових спеціалістів. Фактори безпосереднього оточення – це можливості бюджетної установи, оскільки можливо підвищити свою конкурентоспроможність та її розташування і давня медична практика забезпечують високий попит надаваних установою послуг.

На основі проведеного аналізу сформовано матрицю SWOT-аналізу, в якій слабкі та сильні сторони, можливості та загрози зіставлені та отримано стратегії для подальшого розвитку лікарні. Кожне поле матриці має свою назву:

стратегія СіМ - поєднання сильних сторін і можливостей. Фіксуються сильні сторони потенціалу організації, які забезпечують установі використання її можливостей;

стратегія СліМ - поєднання слабких сторін і можливостей. Фіксуються ті слабкі сторони потенціалу організації, які не дають шанси використовувати можливості, що виникли;

стратегія СіЗ - поєднання сильних сторін і загроз. Визначається доцільність використання можливостей при наявності слабких сторін стану організації;

стратегія СліЗ - поєднання слабких сторін і загроз. Це найгірше поєднання для організації. Зниження загроз можливо лише розробкою стратегій розвитку свого потенціалу.

У таблиці 2.15 представлена матриця SWOT-аналізу.

Таблиця 2.15

Матриця SWOT-аналізу КЗОЗ «Обласна дитяча клінічна лікарня»

Внутрішнє середовище		Сильні сторони	Слабкі сторони
		Зовнішнє середовище	
1. надання в оренду частини не використаних або тимчасово порожніх приміщень; 2. працевлаштування безробітних; 3. підвищення кваліфікації працівників; 4. заміна обладнання; 5. залучення меценатів; 6. велика конкурентоспроможність та збільшення клієнтської бази.	Стратегія СіМ: 1.кваліфікація працівників, розкрученість бренду, помилки конкурентів дадуть змогу встигати за розвитком ринку та залучати нових клієнтів; 2.отримання додаткових коштів та профіцит бюджету дадуть змогу впроваджувати науково-технічні новинки.		
Можливості	1. нестабільна економічна ситуація; 2. постійні зміни законодавства та нормативної бази; 3. неконтрольована завантаженість лікарні; 4. низький розвиток впровадження нових технологій.	Стратегія СіЗ: 1.підтримка з боку місцевої адміністрації зменшить вплив нестабільної економічної ситуації; 2.збільшення завантаженості потребуватиме притоку фінансових ресурсів; 3.постійні зміни законодавства можуть призвести до правопорушень.	Стратегія СліЗ: 1.через зростання кредиторської заборгованості та зношеності обладнання виникає загроза неефективного використання бюджетних коштів; 2.неконтрольована завантаженість лікарні та відсутність новинок може призвести до зниження попиту.
Загрози			

Таким чином в бюджетній установі, згідно проведеного аналізу, переважають сильні сторони. Також установа має великий потенціал та можливості ефективного здійснення фінансово-господарської діяльності. Тому в даному випадку лікарні в своїй подальшій діяльності необхідно обрати стратегію «сильні сторони і можливості», при якій бюджетна установа повинна вживати активні дії для зміцнення своїх позицій.

Для оптимізації роботи державного аудитора запропоновано використовувати економіко-математичні методи, оскільки дані методи дозволяють виявляти закономірності економічних і господарських процесів на об'єкті аудиту при великому обсязі інформації.

Варто зауважити, що проведений SWOT-аналіз може мати місце при проведенні державного фінансового аудиту бюджетних програм, наприклад при оцінці аудиторського ризику. Оскільки за допомогою нього можна виявити ризики невиконання бюджетної програми, і тим самими висказати думку її ефективності і результативності.

Висновки до розділу 2

В результаті аналізу стану розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм основні висновки та результати, полягають у такому.

1. Встановлено, що протягом 2011-2016 рр. проведено загалом понад 4,0 тис. контрольних заходів. І хоча питома вага державних аудитів в діяльності Держаудитслужби, порівняно з іншими контрольними закладами невелика (менше 5%), органами Держаудитслужби встановлено втрачену можливість отримання доходів в сумі понад 790,5 млн грн, у тому числі бюджетами – більше 547,0 млн грн. Крім того, майже на 3,0 тисячах об'єктах встановлено майже 3,1 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі понад 1,0 млрд грн – по операціях з бюджетними коштами.

Встановлено, що кількість державних фінансових аудитів виконання

бюджетних програм за 2011-2016 рр. скоротилася вдвічі. В той же час, упродовж 2015 року за загальні обсяги надходжень коштів внаслідок впровадження (врахування) пропозицій та рекомендацій державних аудиторів склали понад 18,9 млн грн, з яких 1,4 млн грн надійшло до державного бюджету; 15,7 млн грн - до місцевих бюджетів усіх рівнів та майже 1,8 млн грн – безпосередньо суб'єктам господарювання.

2. Встановлено, що й Держаудитслужбою й РПУ держаний фінансовий аудит виконання бюджетних програм проводиться з урахуванням планування та попереднього аудиту, висування гіпотез та розробки програми, використання вибіркового методу дослідження та складання аудиторського звіту. Також проводиться оцінка виконання показників паспорта бюджетних програм та оцінка соціально-економічного ефекту, визначається продуктивність, економності та результативність бюджетної програми, надаються пропозиції за результатами аудиту. Проте, встановлено, що й досі залишається недостатньо нормативно-правового забезпечення в сфері державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, відсутні національні стандарти його проведення, а міжнародні застосовуються частково, також майже не проводиться оцінка якості проведеного аудиту виконання бюджетних програм. Більш того, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм не втілює у собі превентивної функції контролю і це є найбільш пріоритетним та об'єктивно необхідним напрямком його подальшого розвитку.

3. На підставі проведеного аналізу факторів впливу на розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм встановлено, що найбільшу загрозу представляють фактори макросередовища, а фактори безпосереднього оточення є можливостями для покращення стану розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Саме ці повинні враховуватися при розробці механізму його розвитку.

Основні наукові результати розділу відображено у публікаціях [159, 163, 168, 169].

При написанні розділу була використана наступна література [19, 21, 25-28, 20, 34, 40, 60, 101, 132, 133, 165, 169, 170, 173].

РОЗДІЛ 3

РОЗВИТОК МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДЕРЖАВНОГО
ФІНАНСОВОГО АУДИТУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ3.1. Методичний підхід до оцінки рівня розвитку державного
фінансового аудиту виконання бюджетних програм

На сучасному етапі розвитку економіки ефективне витрачання бюджетних коштів стає необхідною умовою діяльності бюджетних установ, підприємств і організацій. Недолік бюджетних ресурсів змушує до пошуку шляхів найбільш раціонального і ефективного їх витрачання. Як зазначалося у першому розділі дисертаційної роботи, впровадження програмно-цільового методу формування та використання бюджету є одним з таких шляхів. Для України ця тема найбільш актуальна, адже з кожним роком все більше зростає проблема щодо нераціонального використання бюджетних коштів, законності і правильності їх витрачання, обґрунтованості планового обсягу витрат, знаходження і використання резервів залучення додаткових грошових ресурсів для поліпшення діяльності, виявлення надлишкових асигнувань. Більш того, не дивлячись на значні теоретичні та практичні здобутки в галузі державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм висвітлені в працях таких вітчизняних вчених як Л.В. Дікань, В.В. Бурцева, О.А. Шевчука, Л.В. Сухаревої, А.В. Хмелькова, Ю.Б. Слободяник та багатьох інших, й досі залишаються відкритими питання оцінки рівня його розвитку.

На думку автора, в контексті вирішення зазначеного питання, пропонується для оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм розробити систему показників.

При цьому слід зазначити, що на основі дослідження формальних аксіом класичної теорії оцінки [2] виокремлено наступні вимоги, що щодо показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних

програм.

1) повнота. Показники оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм повинні повністю описувати досліджувану систему (тобто державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм). У практичному розумінні це означає, що сенс атрибутів показників оцінки повинен бути чітко визначений, а їх оцінки повинні відображати всі ресурси, які доступні системі, і ті шляхи, за допомогою яких система їх використовує. Іншими словами, використовувані показники повинні повною мірою відповідати даному об'єкту;

2) визначеність. Показник вважається прийнятним, якщо його значення не містить сенсу, що належить іншому показнику. Іншими словами, між показниками повинно бути забезпечено виключення подвійного рахунку;

3) незалежність. Розуміння незалежності припускає, що не відбувається миттєвих змін в оцінці показників, якщо вхідні дані інших атрибутів міняються. Іншими словами, вся решта показників не робить впливу на значення того, що розглядається;

4) узгодженість. Вимога стосується переходу від емпіричних зв'язків до кількісних і означає, що значення показника в емпіричній системі відносин повинне повністю відображатися в системі чисельних відносин, в якій насправді відбувається оцінка;

5) масштаб. Для того щоб оцінки і подальші сукупності були обґрунтованими (валідними), вони повинні оцінюватися за допомогою відносних коефіцієнтів.

На думку автора, відповідність наведеним теоретичним та практичним вимогам дасть можливість побудувати систему показників оцінки рівня державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Слід зауважити, що питанню виокремлення показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм на сьогодні ще комплексно не розглядали у науковій та практичній літературі. Проте вченими приділялася увага розробці показників, які характеризують

стан внутрішнього аудиту бюджетних установ, рівень розвитку внутрішніх аудиторів [68], ефективність державного фінансового аудиту [145,170], ступінь виконання плану перевірок [135] тощо.

Враховуючи набутий досвід, а також елементів системи державного фінансового аудиту, наведеної у першому розділі дисертаційної роботи в частині ресурсного, організаційного забезпечення, а також функціонального потенціалу, автором, пропонуються такі ознаки системи показників оцінки рівня державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм:

1) організаційне забезпечення, що розкриває загальні моменти при проведенні внутрішнього аудиту в бюджетній установі, а саме: кількість проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, їх відповідність запланованим;

2) фінансове забезпечення спрямоване на розкриття фінансової складової від проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а саме дає можливість оцінити кількість виявлених та відшкодованих фінансових порушень при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а також економічний ефект від його результатів;

3) ресурсне забезпечення, що охоплює кадровий потенціал державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а саме показує укомплектованість державних аудиторів, їх кваліфікаційні якості та можливість залучення незалежних експертів до проведення державних аудитів;

4) функціональне забезпечення, що охоплює підсумкові показники діяльності державних аудиторів при проведенні державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, а саме: кількість рекомендацій, які були впроваджені за результатами державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, а також наявність державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, що проводилися з урахуванням міжнародних вимог проведення аудитів в державному секторі економіки (визначення ризиків, суттєвості тощо).

Необхідно зазначити, що на думку автора до показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, які окреслюють його організаційне забезпечення належать:

1) питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості контрольних заходів (3.1)

$$k_{\text{ДФАВБП в заг. кільк. контр. зах.}} = \frac{K_{\text{ДФАВБП.}}}{K_{\text{заг. кільк. контр. зах.}}}, \quad (3.1)$$

де $k_{\text{ДФАВБП в заг. кільк. контр. зах.}}$ – питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості контрольних заходів;

$K_{\text{ДФАВБП}}$ – кількість державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм;

$K_{\text{заг. кільк. контр. зах.}}$ – загальна кількість контрольних заходів;

Цей показник визначає частку державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості контрольних заходів, які проводилися Державною аудиторською службою України за певний проміжок часу.

2) питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості державних фінансових аудитів (3.2)

$$k_{\text{ДФАВБП в заг. кільк. ДФА.}} = \frac{K_{\text{ДФАВБП.}}}{K_{\text{заг. кільк. ДФА}}}, \quad (3.2)$$

де $k_{\text{ДФАВБП в заг. кільк. ДФА.}}$ – питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості державних фінансових аудитів;

$K_{\text{ДФАВБП}}$ – кількість державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм;

$K_{\text{заг. кільк. ДФА}}$ – загальна кількість державних фінансових аудитів;

Наведений показник визначає частку державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній державних фінансових аудитів, які проводилися Державною аудиторською службою України за певний проміжок часу.

3) коефіцієнт виконання плану державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (3.3):

$$k_{\text{викон.плану ДФАВБП}} = \frac{K_{\text{провед. ДФАВБП}}}{K_{\text{заплан. ДФАВБП}}}, \quad (3.3)$$

де $k_{\text{викон. плану ДФАВБП}}$ – коефіцієнт виконання плану державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

$K_{\text{провед. ДФАВБП}}$ – кількість проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм Державною аудиторською службою України;

$K_{\text{заплан. ДФАВБП}}$ – кількість запланованих державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм Державною аудиторською службою України.

Наведений показник демонструє відповідність кількості проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм запланованим запланованим.

Необхідно зазначити, що на думку автора до показників, які визначають розвиток державного фінансового аудиту в частині його фінансового забезпечення слід віднести:

1) питома вага сум, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів в загальній сумі виявлених фінансових порушень (3.4)

$$k_{\text{фін. поруш. виявл. ДФАВБП в заг. фін. поруш.}} = \frac{C_{\text{фін. поруш. виявл. ДФАВБП.}}}{C_{\text{фін. поруш.}}}, \quad (3.4)$$

де $k_{\text{фін. поруш. виявл. ДФАВБП в заг. фін. поруш.}}$ – питома вага сум, виявлених

державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів в загальній сумі виявлених фінансових порушень;

$C_{\text{фін. поруш. виявл. ДФАВБП}}$ – суми, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів;

$C_{\text{фін. поруш.}}$ – загальна сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів.

Даний показник визначає частку виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм порушень фінансово-бюджетної дисципліни у загальній сумі виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів.

2) питома вага сум, усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм в загальній сумі усунутих фінансових порушень (3.5)

$$k_{\text{усун.фін.поруш.виявл.ДФАВБП в заг. відик.фін.поруш.}} = \frac{C_{\text{усун.фін.поруш.виявл.ДФАВБП.}}}{C_{\text{усун.фін.поруш.}}}, \quad (3.5)$$

де $k_{\text{усун. фін. поруш. виявл. ДФАВБП в заг. відик. фін. поруш.}}$ – питома вага сум, усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм в загальній сумі усунутих фінансових порушень;

$C_{\text{усун.фін. поруш. виявл. ДФАВБП}}$ – суми усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлені державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм;

$C_{\text{усун. фін. поруш.}}$ – загальна сума усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів;

Цей показник визначає частку усунутих державним фінансовим аудитом

виконання бюджетних програм порушень у загальній сумі усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів.

3) питома вага суми економічного ефекту від пропозицій за результатами державних фінансових аудитів виконанням бюджетних програм в сумі економічного ефекту від впровадження результатів державних фінансових аудитів (3.6)

$$k_{\text{економ.ефект.ДФАВБП в екон. ефект ДФА.}} = \frac{C_{\text{економ.ефектДФАВБП.}}}{C_{\text{економ.ефектДФА}}}, \quad (3.6)$$

де $k_{\text{економ.ефект. ДФАВБП в екон. ефект ДФА.}}$ – питома вага суми економічного ефекту від пропозицій за результатами державних фінансових аудитів виконанням бюджетних програм в сумі економічного ефекту від впровадження результатів державних фінансових аудитів;

$C_{\text{економ. ефект. ДФАВБП}}$ – сума економічного ефекту від пропозицій за результатами державних фінансових аудитів виконанням бюджетних програм;

$C_{\text{економ. ефектДФА}}$ – сума економічного ефекту від впровадження результатів державних фінансових аудитів

Наведений показник демонструє частку сум економічного ефекту, отриману від результатів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм порушень у загальній сумі економічного ефекту від проведених Державною аудиторською службою України державних фінансових аудитів.

Що стосується показників, які характеризують розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в частині його ресурсного забезпечення, то на думку автора до таких показників, належать:

1) коефіцієнт розвитку державних аудиторів, який розраховується за формулою (3.7):

$$k_{розитку.ДА} = \frac{K_{навч.ДА}}{K_{ДА}}, \quad (3.7)$$

де $k_{розитку.ДА}$ – коефіцієнт розвитку державного аудитора;
 $K_{ДА}$ – кількість державних аудиторів в Україні;
 $K_{навч. ДА}$ – кількість державних аудиторів, які пройшли навчання чи підвищення кваліфікації.

Зазначений показник говорить про готовність керівників Державної аудиторської служби України (при наявності відповідного фінансування) покращувати ефективність та якість державного фінансового аудиту в тому числі й державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за рахунок підвищення кваліфікації свій співробітників.

2) коефіцієнт достатності кадрового забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (3.8):

$$k_{дост.кадр.забезпеч.} = \frac{K_{факт.укомплект.посадДА}}{K_{штат.чисел.ДА}}, \quad (3.8)$$

де $k_{дост.кадр.забезпеч.}$ – достатність кадрового забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

$K_{факт. укомплект.посад ДА}$ – кількість фактично укомплектованих посад державних аудиторів;

$K_{штат. чисел.ДА}$ – штатна чисельність посад державних аудиторів.

Цей показник визначає повноту укомплектованості штату державних аудиторів в Державній аудиторській службі України. Бажано, щоб значення цього показника спрямовувалося до 1, що дозволило б державним аудиторам більш ефективно та якісно проводити аудиту в державному секторі економіки.

3) коефіцієнт залучення незалежних експертів до проведення

державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (3.9)

$$k_{\text{залуч. незалеж. експ.}} = \frac{K_{\text{ДФАВБіз. незалеж. експ.}}}{K_{\text{ДФАВБП}}}, \quad (3.9)$$

де $k_{\text{залуч. інозем. експ.}}$ – коефіцієнт залучення незалежних експертів до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм ;

$K_{\text{ДФАВБП із незалеж. експ.}}$ – кількість проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм із залученням незалежних експертів;

$K_{\text{ДФАВБП}}$ – загальна кількість проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм;

Даний показник показує можливість залучення незалежних експертів до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Функціональне забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, на думку автора, можна визначити з урахуванням:

1) коефіцієнта упровадження аудиторських рекомендацій за результатами державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм (3.10):

$$k_{\text{упр. реком. ДФАВБП}} = \frac{K_{\text{упр. реком. ДФАВБП}}}{K_{\text{реком. ДФА}}}, \quad (3.10)$$

де $k_{\text{упр. реком. ДФАВБП}}$ – коефіцієнт упровадження аудиторських рекомендацій за результатами державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм;

$K_{\text{упр. реком. ДФАВБП}}$ – кількість рекомендацій державних аудиторів, наданих по результатам державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

$K_{\text{реком. ДФА}}$ – загальна кількість рекомендацій по результатам державних фінансових аудитів.

Наведений показник показую частку врахованих та упроваджених

рекомендацій за результатами державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості рекомендацій по результатам державних фінансових аудитів.

2) питомої ваги державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, планування яких проводиться з урахування вимог міжнародних стандартів в загальній кількості проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм (3.11)

$$k_{\text{урахув. вимог міжнарод. стандарт}} = \frac{K_{\text{ДФАВБП з урахув. міжнарод. стандарт}}}{K_{\text{ДФАВБП}}}, \quad (3.11)$$

де $k_{\text{урахув. вимог міжнарод. стандарт}}$ – питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, планування яких проводиться з урахування вимог міжнародних стандартів в загальній кількості проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм;

$K_{\text{ДФАВБП з урахув. вимог міжнарод стандарт}}$ – кількість державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, планування яких проводиться з урахування вимог міжнародних стандартів;

$K_{\text{ДФАВБП}}$ – загальна кількість проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм

Даний показник показує часту державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, при планування яких керуються вимогами міжнародних стандартів.

3) коефіцієнт дотримання строків проведення державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм (3.12):

$$k_{\text{дотрим. стр. пров.}} = \frac{K_{\text{ДФАВБП з дотрим. строків пров.}}}{K_{\text{ДФАВБП}}}, \quad (3.12)$$

де $k_{\text{дотрим. стр. пров.}}$ – коефіцієнт дотримання строків проведення державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм;

$K_{ДФАВБП}$ з дотрим. строків провед.. – кількість державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, проведених з урахування встановлених строків;

$K_{ДФАВБП}$ – загальна кількість проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм

Цей показник визначає рівень виконавчої дисципліни державних аудиторів, а крім того характеризує систему менеджменту в Державній аудиторській службі України.

Таким чином, автором запропонована система показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, яка враховує такі ознаки як: організаційне, фінансове, ресурсне та функціональне забезпечення. В подальшому вбачається її враховувати при розробці методичного підходу до оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Розрахунок наведених показників, на думку автора, доцільно провести на звітних даних Державної аудиторської служби України [102].

Динаміка показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за 2011-2016 рр. наведена у додатку Л.

Аналізуючи дані додатку Л, необхідно зазначити, що за період 2011-2016 рр. питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості контрольних заходів зросла на майже у два рази. Також спостерігається тенденція до росту питомої ваги державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості державних фінансових аудитів. Поряд з цим майже у два рази зросла питома вага сум, виявлених та усунутих державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів в загальній сумі виявлених фінансових порушень.

Також слід звернути увагу на значне падіння коефіцієнту розвитку державних аудиторів з 2011 по 2016 рр. він скоротився майже 1,5 рази.

Цікавим є, що за 2011-2016 рр. не має повної укомплектованості посад державних аудиторів в Державній аудиторській службі України. Однак при цьому значно знизився коефіцієнт залучення незалежних експертів до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Це може свідчити про високу кваліфікацію державних аудиторів. Варто також звернути увагу на збільшення питомої ваги державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, планування яких проводиться з урахування вимог міжнародних стандартів в загальній кількості проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм. Це говорить про наближення практики планування та проведення до міжнародних стандартів.

Що стосується безпосередньої оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, то як зазначалося у першому розділі дисертаційної роботи, автором під нею розуміється ступінь досягнення вектору розвитку, вона передбачає розрахунок комплексу показників. Тому автором пропонується методичний підхід, в основі якого лежить наступна послідовність оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм:

- 1) обґрунтування показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;
- 2) оцінка рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за допомогою метода таксономії;
- 3) побудова шкали оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм шляхом укрупнення інтервалів методом ковзної середньої
- 4) інтерпретація результатів оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (рис. 3.1).

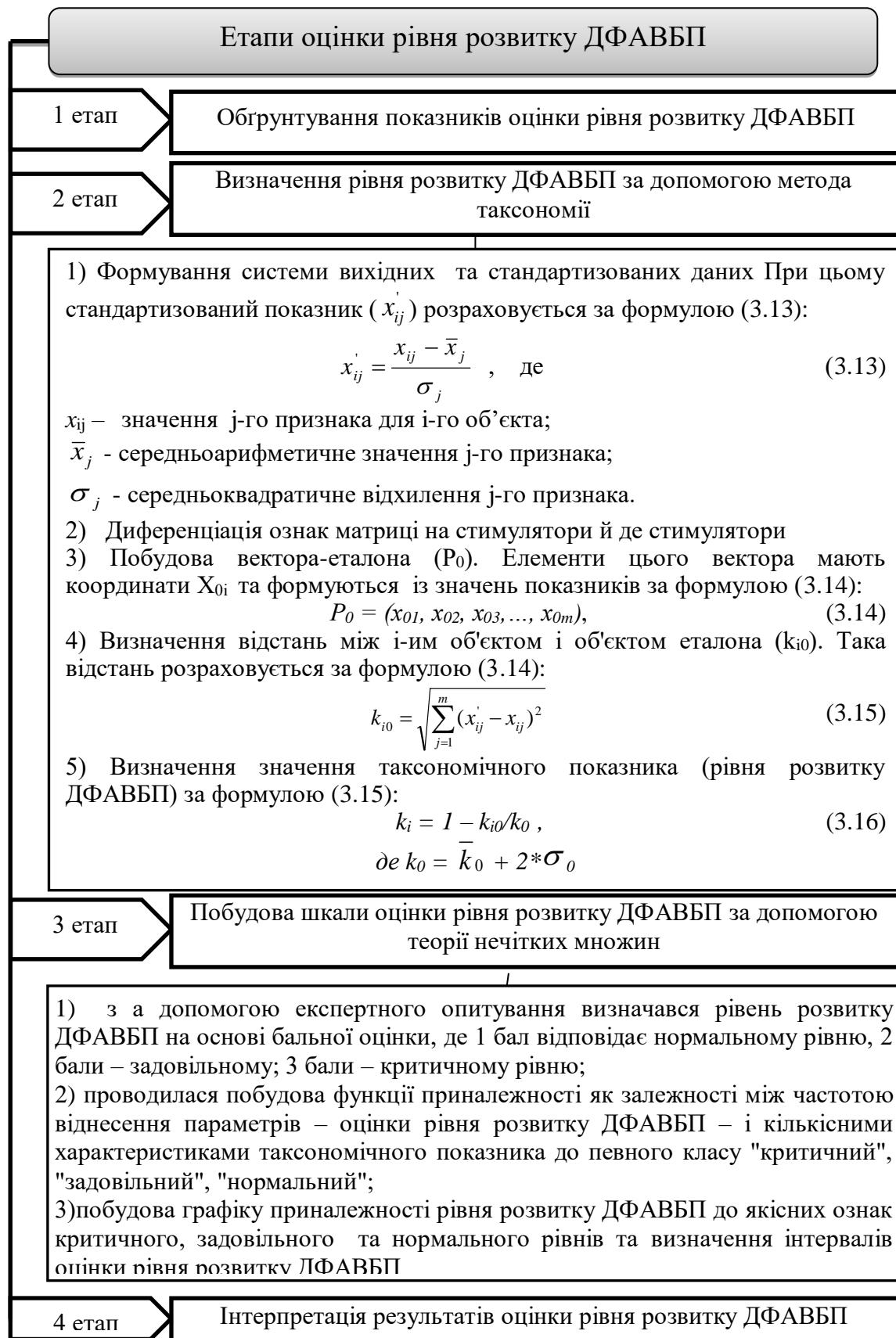


Рис. 3.1. Етапи методичного підходу до оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (запропоновано автором)

Необхідно зауважити, що реалізація запропонованого методичного підходу дозволить: збільшити обґрунтованість та якість управлінських рішень в сфері державних фінансів щодо подальших напрямів розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програма та підвищити його ефективність.

Оцінку рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм проведемо по результатам діяльності Державної аудиторської служби України за 2011-2016 рр. за допомогою методу таксономії [86].

Розрахунки таксономічного показника робилися в пакеті MS Excel.

Як впливає з рис. 3.1, перш за все для побудови показника розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідно сформувати систему вихідних даних та стандартизувати її.

Для побудови системи вихідних даних автором були використані дані статистичних та аналітичних звітів Державної аудиторської служби України за 2011-2016 рр (додаток Л).

Для визначення стандартизованих даних були розраховані середнє значення, дисперсія й середньоквадратичне відхилення для кожного показника в системі вихідних даних. При цьому стандартизований показник (x'_{ij}) розраховувався по формулі (3.17) [86]:

$$x'_{ij} = \frac{x_{ij} - \bar{x}_j}{\sigma_j}, \quad (3.17)$$

де x_{ij} – значення j -го признака для i -го об'єкта;

\bar{x}_j - середньоарифметичне значення j -го признака;

σ_j - середньоквадратичне відхилення j -го признака.

Система стандартизованих даних для оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм методом таксономії наведена в додатку М табл. М1.

Після стандартизації даних ознаки матриці диференціювалися на стимулятори й дестимулятори. Основою такого розподілу був характерний вплив кожного з індикаторів на рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. У даному випадку всі показники є стимуляторами.

На наступному етапі оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм провадилася побудова вектора-еталона (P_0). Для цього, як впливає з рис. 3.1, зі значень ознак матриці відбиралися найбільші та найменші значення в залежності від того, чи є показник стимулятором, чи дестимулятором відповідно:

$$P_0 = (1,2285; 1,5471; 1,6713; 1,3028; 1,5405; 1,6578; 1,4402; 1,2153; 1,0534; 1,2285; 1,5009; 1,2895)$$

Після чого визначалася відстань між i -им об'єктом і об'єктом еталона (k_{i0}), що наведена у додатку М табл. М.2.

Останнім етапом оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм було визначення значення таксономічного показника.

Динаміка таксономічного показника, що визначає рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Наведений на рис. 3.2.

Аналізуючи динаміку таксономічного показника, що визначає рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за 2011-2016 рр., наведену на рис 3.2, доцільно звернути увагу, що у 2014 році спостерігається стрімке його падіння. На думку автора, пояснюється це тим, що саме у цьому році проводилася велика кількість контрольних заходів, а саме перевірок державних закупівель, тому найбільша частина виявлених та усунутих фінансових порушень, а також запропонованих та врахованих рекомендації приходилась саме на цю форму державного фінансового контролю.

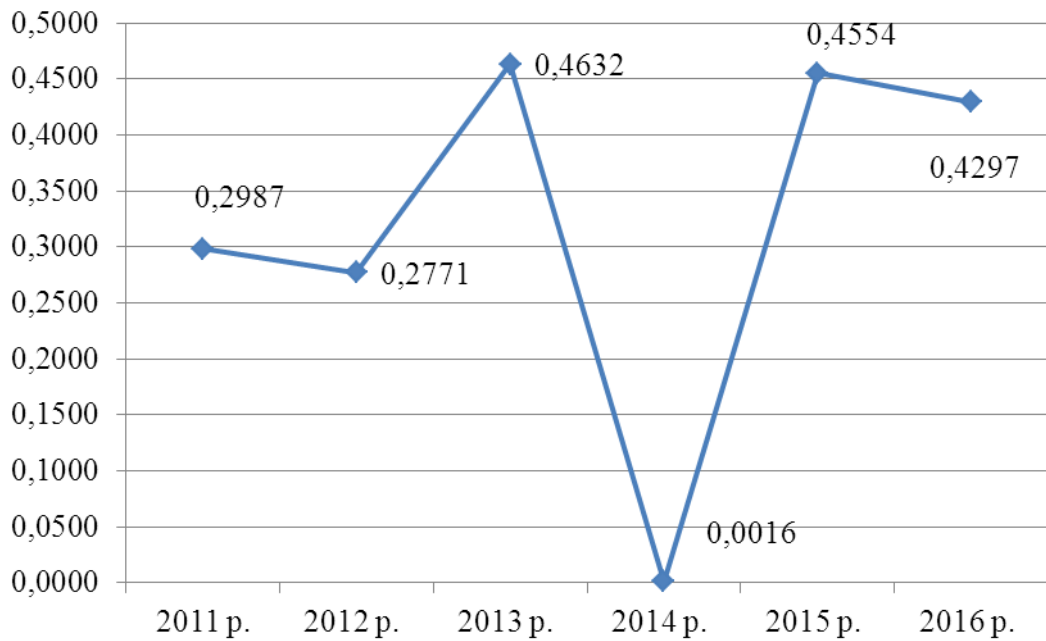


Рис.3.2 Динаміка таксономічного показника, що визначає рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за 2011-2016 рр.

Після оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, на думку автора, доцільно надати якісну інтерпретацію такої оцінки. Для цього слід побудувати Шкала оцінки рівні розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Як впливає з рис. 3.1 побудову такої шкали пропонується провести за допомогою теорії нечітких множин [80, 157, с, 212-216].

Теорія нечітких множин становить підхід до описання економічних явищ, де присутньою є невизначеність, яка ускладнює і навіть виключає застосування точних кількісних методів та підходів. Точні значення вхідних змінних перетворюються в значення лінгвістичних змінних через застосування деяких положень теорії нечіткої множини, а саме – за допомогою певних функцій приналежності. Приналежність кожного точного значення до одного з термів лінгвістичної змінної визначається через функцію приналежності.

Функція приналежності є математичною функцією, яка задає

впевненість, з якою елементи деякої множини X належать до заданої нечіткої множини A . Чим більше аргумент x відповідає нечіткій множині A , тим більше значення, тобто тим ближче значення аргументу до 1 [80, 157, с, 212-216].

Основою для побудови функції приналежності виступають експертні оцінки, за допомогою яких встановлюються значення параметрів досліджуваного явища, у даному випадку – параметрів оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм на основі таксономічного показника, де функція приналежності визначає залежність між частотою віднесення параметрів – оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм – і кількісними характеристиками таксономічного показника до певного класу "критичний", "задовільний", "нормальний". Частота визначається питомою вагою відповідей експертів щодо приналежності визначеного класу до загальної кількості відповідей.

Для проведення експертної оцінки параметрів рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм було опитано 10 експертів, серед яких були керівники відділів Державної аудиторської служби України в Харківській області.

Анкети для визначення якісної ознаки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм наведено в додатку Н.

Якісний склад експертів є таким: 100 % експертів мають вищу освіту, при цьому понад 80 % експертів працюють за фахом понад 10 років, середній вік респондентів – 35 років.

Відповіді експертів наведено в табл. Н.2 додатка Н.

Оцінка ступеня узгодженості висновків експертів здійснена з використанням методу стандартизованих рангів [80, 157, с, 212-216].. Вірогідність коефіцієнта конкордації перевірено за критерієм Пірсона, результати розрахунків наведено в табл. Н.3 додатка Н. Отримані розрахунки з імовірністю 97 % підтверджують погодженість думок експертів.

Експерти встановили рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм на основі бальної оцінки, де 1 бал відповідає нормальному рівню, 2 бали – задовільному; 3 бали – критичному рівню[80, 155, с, 212-216].. Після цього розраховувалися значення частоти віднесення різними експертами значень рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм до певних класів (див. табл. Н.4 додатка Н).

Наступним етапом є побудова графіку функцій приналежності, які визначають залежність між значеннями рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (на осі X) та частоти віднесення значень рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм до певних класів на основі відповідей експертів [80, 157, с, 212-216]. (рис. 3.3).

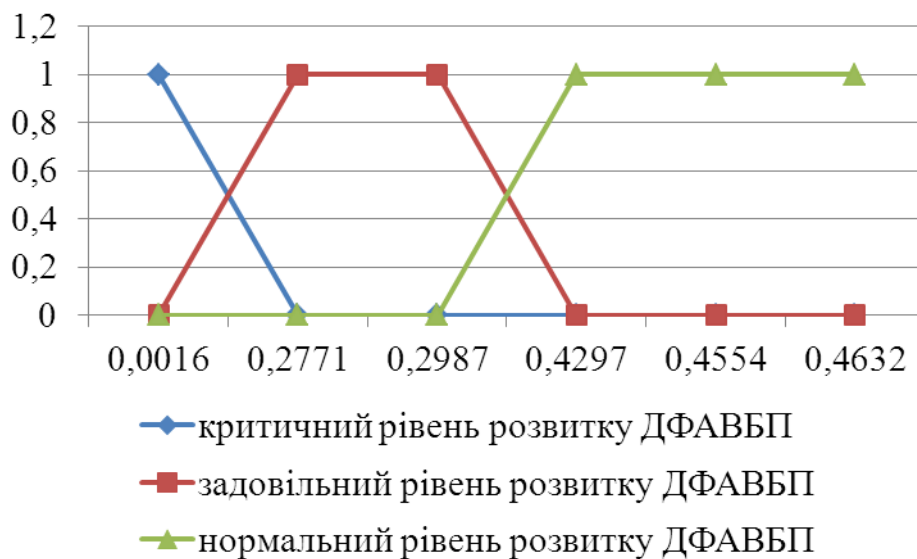


Рис. 3.3. Функція приналежності рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм до якісних ознак критичного, задовільного та нормального рівнів

Побудований графік функцій приналежності дозволяє кількісно визначити межі виділених рівнів, при цьому спрямованість значень функцій приналежності рівнів досліджуваного показника до одиниці обумовлює вірогідність меж інтервалу цих рівнів, тобто чим більше значення функцій

приналежності визначених рівнів прямують до одиниці, тим впевненіше можна стверджувати, що рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм належать до певного класу.

При розмежуванні інтервалів за перетином функцій принадлежности, що характеризують різні рівні якісних ознак, реалізується помірною умова, і відповідно до неї інтервалів може бути три: критичний, задовільний, нормальний, цей підхід дає більш конкретну оцінку, тому є більш придатним до використання для визначення якісних ознак рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Межі інтервалів жорсткого розподілу визначаються за графіком відповідності певного інтервалу одиниці, а межі якісних ознак за помірними умовами доцільно визначати наступним чином.

З рис. 3.3 видно, що перетинаються тільки що значення рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у точках перетину графіків функцій принадлежности критичного та задовільного рівнів знаходяться в інтервалах $[0,0016; 0,2771]$. На цьому відрізку функції принадлежности, що характеризують рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, є прямою, а тому в загальному вигляді може бути представлена у вигляді функції $y = k \times x + a$.

При переході з критичного до задовільного рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм при $x = 0,0016$, функція $y = 1$, якщо $x = 0,2771$, то функція $y = 0$.

Для знаходження функції, що відображує значення критичного рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм на відрізку $[0,0016; 0,2771]$, необхідно вирішити систему рівнянь:

$$\begin{cases} 1 = k \times 0,0016 + a \\ 0 = k \times 0,2771 + a \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} k = -3,6298 \\ a = 0,9942 \end{cases} .$$

Таким чином, функція має такий вигляд:

$$y = 0,9942 - 3,6298x.$$

Аналогічним чином знаходиться функція, що характеризує на тому ж відрізку задовільний рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Якщо $x = 0,0016$, то функція $y = 0$, якщо $x = 0,2771$, то функція $y = 1$.

$$\begin{cases} 0 = k \times 0,0016 + a \\ 1 = k \times 0,2771 + a \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} k \approx 3,6298 \\ a \approx -0,0058 \end{cases}.$$

$$y = 3,6298x - 0,0058.$$

Для того щоб знайти точку перетину функцій приналежності рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм з критичного до задовільного рівня, необхідно вирішити таку систему рівнянь:

$$\begin{cases} y = 0,9942 - 3,6298 \times x \\ y = 3,6298 \times x - 0,0058 \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} x \approx 0,1377 \\ y \approx 0,4992 \end{cases}.$$

Значення рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, яке дорівнює 0,1377, є перехідним із критичного рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм до задовільного.

Таким чином, якщо значення рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм знаходиться в інтервалі $(0,000; 0,1377]$, то він є критичним.

Аналогічним чином можна знайти точку перетину графіків функцій приналежності задовільного та нормального рівнів.

При переході з задовільного до нормального рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм при $x = 0,2987$ функція $y = 1$, якщо $x = 0,4297$, то функція $y = 0$.

Для знаходження функції, що відображує значення задовільного рівня

розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм на відрізку $[0,2987; 0,4297]$, необхідно вирішити систему рівнянь:

$$\begin{cases} 1 = k \times 0,2987 + a \\ 0 = k \times 0,4297 + a \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} k = -7,6336 \\ a = 3,2802 \end{cases} .$$

Таким чином, функція має такий вигляд:

$$y = 3,2802 - 7,6336x.$$

Аналогічним чином знаходиться функція, що характеризує на тому ж відрізку нормальний рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Якщо $x = 0,2987$, то функція $y = 0$, якщо $x = 0,4297$, то функція $y = 1$.

$$\begin{cases} 0 = k \times 0,2987 + a \\ 1 = k \times 0,4297 + a \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} k \approx 7,6336 \\ a \approx -2,2802 \end{cases} .$$

$$y = 7,6336x - 2,2802.$$

Для того щоб знайти точку перетину функцій приналежності рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм до задовільного рівня, необхідно вирішити таку систему рівнянь:

$$\begin{cases} y = 3,2802 - 7,6336 \times x \\ y = 7,6336 \times x - 2,2802 \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} x \approx 0,3642 \\ y \approx 0,5 \end{cases} .$$

Значення рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, яке дорівнює $0,3642$, є перехідним із задовільного рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм до нормального.

Таким чином, якщо значення рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм знаходиться в інтервалі $[0,0000; 0,1377]$, то він є критичним, якщо в інтервалі $(0,1377; 0,3642)$ – задовільним, в інтервалі $[0,3642; 1)$ – нормальним (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Розмежування рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за якісними ознаками

Рівень розвитку ДФАВБП	Інтервали шкали оцінки рівня розвитку ДФАВБП
Нормальний	$[0,3642-1,0000)$
Задовільний	$(0,1377-0,3642)$
Критичний	$(0,0000-0,1377]$

Аналізуючи результати оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, слід зазначити, що критичний рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм спостерігався у 2014 році. У 2011-2012 роках рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм був задовільним. У 2015 – 2016 рр. рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм був нормальний. Таке коливання рівня розвитку, перш за все, можна пояснити політичною та економічною кризами, коли у 2014 р. увага контролюючих органів зосередилася на інспектуванні та перевірці державних закупівель. Після чого виникла об'єктивна необхідність швидкої адаптації ресурсного забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (кадрового, організаційного, методичного тощо) до міжнародних вимог.

Отже, проведена оцінка рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм свідчить про наявність дещо незадовільних

тенденцій його функціонування, це доводить необхідність розробки дієвого механізму його розвитку та також потребує рекомендацій щодо вдосконалення окремих елементів його забезпечення. В цьому сенсі в умовах адаптації до міжнародних вимог актуальними є питання оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, мова про які буде йти у наступному підрозділі дисертаційної роботи.

3.2. Удосконалення методичного інструментарію оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Трансформаційні процеси, що відбуваються в економіці України обумовили впровадження принципу відповідності ціни та якості, тобто доцільного, економічного та ефективного витрачання коштів. Це, в свою чергу, вимагає надзору за витратами державного бюджету з точки зору якості управління державними фінансами.

В той же час, доцільно звернути увагу, що дефініція "якість" є складною категорією, яка використовується для характеристики різних об'єктів в різних областях знань і сферах людської діяльності. Так, якість як категорія може бути охарактеризована з філософської та економічної точок зору. Розуміння якості як філософської категорії дозволяє виявити сутнісну характеристику досліджуваного об'єкта, дати визначення поняття як наукової категорії. Економічна характеристика передбачає оцінку корисності об'єкта для споживача, його здатність задовольняти суспільні, виробничі або особисті потреби. Якість, як філософська категорія, виражає невіддільну від буття об'єкта його істотну визначеність, завдяки якій він є саме цим, а не іншим об'єктом. Якість відображає стійке взаємовідношення складових елементів об'єкта, яке характеризує його специфіку, що дає можливість відрізнити один об'єкт від іншого.

Що стосується економічної характеристики категорії якості, то вона

може бути дана з використанням стандартів якості, які класифіковані як загальні і професійні.

Глобальний характер сучасної економіки визначає необхідність дотримання єдиних, загальносвітових стандартів якості. Для вирішення цієї проблеми створена Міжнародна організація по стандартизації, яка розробляє міжнародні стандарти якості ІСО. Об'єктивно те, що національні стандарти якості повинні розробляти на основі загальних принципів (концепції), сформульованих в міжнародних стандартах. В Україні така спадкоємність забезпечується на державному рівні і національні стандарти ДСТУ в своїй основі відповідають міжнародним ІСО.

Водночас, на думку автора, загальний підхід до оцінки якості різних об'єктів вимагає вирішення наступних завдань: визначення поняття якості стосовно до досліджуваного об'єкта; вибору критеріїв і показників якості; вибору методів оцінки якості. Їх реалізація дозволить створити ефективну систему управління якістю. Тому із розвитком державного фінансового контролю в загалі та державного фінансового аудиту зокрема однією з найважливіших умов упорядкування функціонування державного апарату, ефективного використання бюджетних коштів і державної власності, суттєвого покращення соціально-економічного стану у країни є якісне здійснення контрольної-аудиторської діяльності.

В цьому сенсі у рекомендаціях щодо застосування аудиторських стандартів INTOSAI робиться наголос, що для забезпечення відповідних аудиторських стандартів органу державного фінансового контролю необхідно здійснювати контрольні політику та процедури чином, щоб був гарантований якісний рівень виконання аудиторських завдань.

Необхідно зазначити, що міжнародний досвід підтверджує, що у зарубіжних органах державного фінансового контролю питанням якості проведення контрольних заходів і результатів своєї контрольної-аудиторської діяльності приділяють велику увагу. Так, ще у 2002 році керівники органів державного фінансового контролю країн Центральної і Східної Європи,

Кіпру, Мальти, Туреччини, Європейської рахункової палати провели у Бухаресті спеціальне засідання на тему «Якість у контрольно-ревізійній роботі». На цьому засіданні на досвіді 27 країн обговорювалися проблеми підвищення якості планування, проведення та підготовки звітів про результати контрольних заходів. На цьому засіданні у резолюції було прийнято: «Вищим органам фінансового контролю слід забезпечити належну увагу і встановити строгий, дієвий і ефективний контроль якості своєї роботи як на індивідуальному, так і на інституційному рівні, а також на стадії планування, виконання та звітності [102]. Усе це досягається через:

- розробку та впровадження стандартів якості у процесі аудиту і підтримку цієї діяльності;

- впровадження у практику оцінки якості перевірок після їх завершення;

- зосередження уваги на тих елементах управління, які сприяють високій та загальній ефективності роботи органів державного фінансового контролю».

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

Як зауважено у підрозділі 1.3 дисертаційної роботи, під якістю державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм пропонується розуміти здатність державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм проводити систематичне дослідження законності, економічності та ефективності управління державними ресурсами при виконанні бюджетних програм, достовірності та раціональності витрат, спрямованих на досягнення мети бюджетної програми та виявлення резервів підвищення її результативності.

Доцільно звернути увагу, що якість державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та рівень його розвитку знаходяться у двосторонній залежності. Так, нормальній рівень розвитку державного

фінансового аудиту виконання бюджетних програм є прямим наслідком рівня його якості, який й забезпечується високим кваліфікаційним рівнем державних аудиторів, наявністю достатнього правового, методичного, фінансового, технічного забезпечення дотриманням діючої законодавчої бази тощо. З іншого боку, якість державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм - це здатність проводити систематичне дослідження тобто, чим вище буде його якість тим стрімкішим буде й його розвиток.

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

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

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

Задачами управління якістю контрольно-аналітичних процедур під час організації та проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є [135, с. 12-15, 151]:

- 1) визначення необхідних правил і процедур проведення контрольних заходів;
- 2) виконання встановлених вимог і процедур планування, здійснення аудиту і оформлення результатів контрольних заходів, що визначають якість їх проведення;
- 3) усунення недоліків проведення і вдосконалення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, спрямованого на

досягнення більш високого рівня якості його проведення.

Для виконання зазначених задач, перш за все, необхідно оцінити якість державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Під оцінкою якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм автором розуміється перевірка наявності та належного здійснення аудиторських процедур на всіх етапах державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, підтвердження якості та об'єктивності результатів аудиту, який проводиться персоналом, що має необхідну кваліфікацію та компетентність, а також визначення шляхів вдосконалення процесу проведення державного аудиту.

В результаті проведеного узагальнення визначено, що під час оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм використовують наступні інструменти:

- 1) якісні:
 - а) матричний метод (порівняння фактичних якостей аудиторів з набором якостей відповідно до посади);
 - б) метод еталону (порівняння фактичних якостей аудиторів з характеристиками найбільш успішних робітників групи перевіряючих);
 - в) система довільних характеристик (група експертів (керівників) описує успіхи та недоліки підлеглих за певний проміжок часу);
 - г) метод групової дискусії (бесіда керівництва (експертів) з підлеглими відносно їх діяльності) та ін.;
- 2) кількісні:
 - а) метод рангового порядку (група керівників, ураховуючи певні критерії оцінки, ранжує співробітників від найгіршого до найкращого. Підсумкова оцінка визначається сумою порядкових номерів, отриманих аудитором за виконану роботу);
 - б) метод бальної оцінки (присвоєння експертами певної кількості балів за кожне досягнення аудитора. Загальна оцінка визначається як сума балів або середній бал);

в) система графічного профілю (зображення кожної професійної характеристики (в балах) у вигляді крапок на графіку);

г) метод оцінюючих центрів (виокремлюються критерії оцінки, які характеризують особистість у багатьох проявах) та ін.;

3) комбіновані:

а) тестування (оцінка знань аудиторів за ступенем рішення підготовлених задач (тестів));

б) визначення коефіцієнта інтелектуальності (кількісного показника якісного рівня рішення підготовлених задач (тестів));

в) метод сумових оцінок (установлення експертами частоти прояву («постійно», «часто», «іноді», «рідко», «ніколи») в аудиторів певних якостей і надання визначених бальних оцінок за кожен рівень частоти) та ін.

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)[2, с. 61]. Такий підхід дозволить 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.

Реалізація даного підходу складається з декількох етапів:

1) визначення зацікавлених сторін при оцінці якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (вибір гравців);

2) відбір критеріїв якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (визначення стратегій гри);

3) виконується поступовий перебір критеріїв якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

4) визначається оптимальне поєднання критеріїв якості (стратегій гравців).

Автором пропонується впровадити наступних гравців:

- 1) об'єкт державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;
- 2) державні аудитори, які беруть участь у перевірці;
- 3) суб'єкт державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

На підставі проведеного аналізу теоретичних здобутків [135, 138, 145,137] з питань якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм автором пропонуються такі критерії його якості (стратегії гри):

- 1) дотримання діючого законодавства (стратегія 1);
- 2) кваліфікаційна відповідність кадрового забезпечення (стратегія 2);
- 3) реалізація рекомендацій наданих після проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (стратегія 3);
- 4) достатність правового, методичного, фінансового, технічного забезпечення (стратегія 4).

Схематично науковий підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм наведений на рис. 3.4.

Після визначення гравців та критеріїв необхідно почати поступовий перебір критеріїв.

Слід звернути увагу, що для інтерпретації запропонованого методичного підходу автором пропонується ввести шкалу градації рівнів якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм на високий, середній та низький.

При цьому характеристика кожного рівня буде залежати від дотримання зазначених стратегій гри.

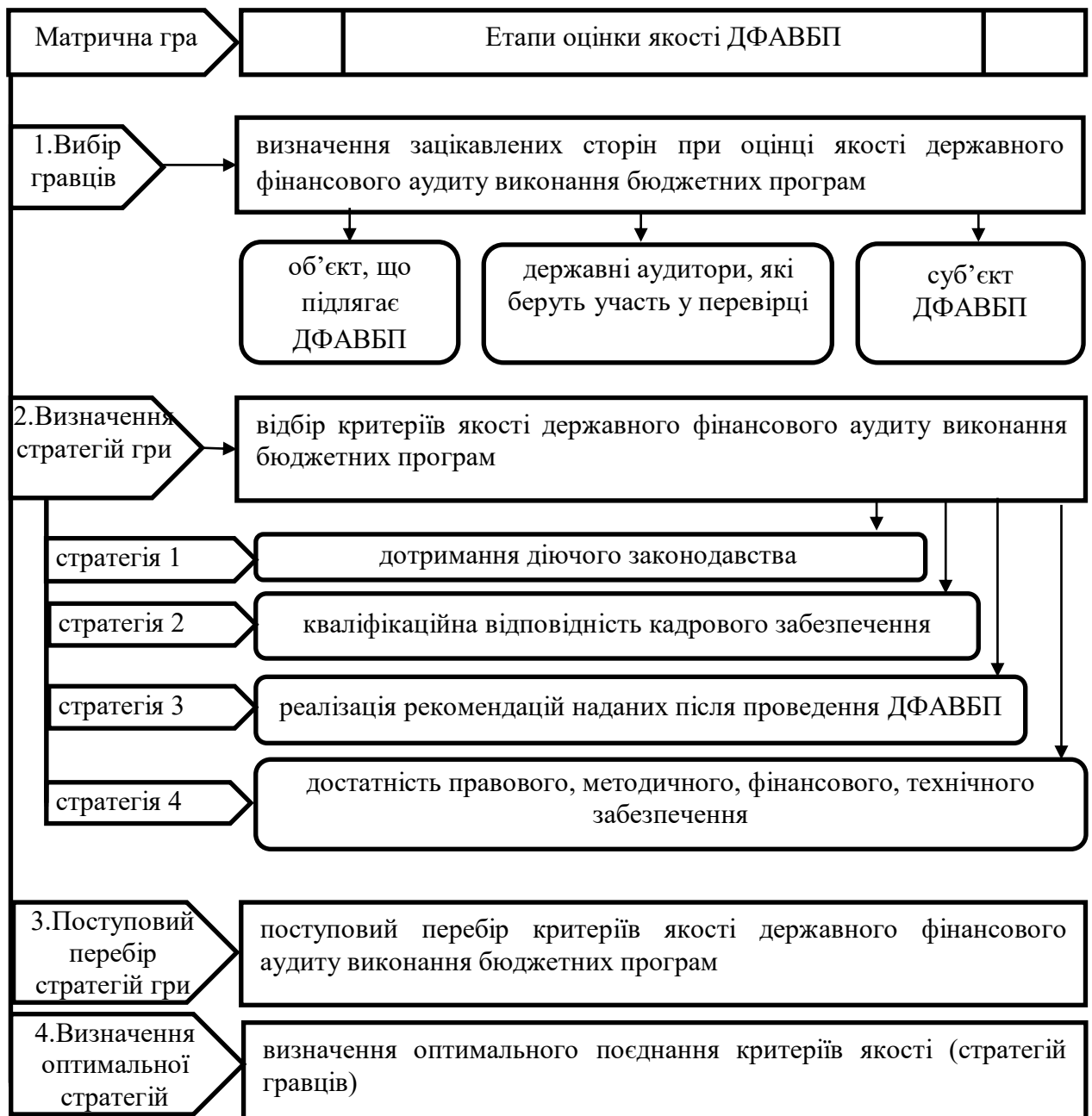


Рис. 3.4. Схема наукового підходу до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (ДФАВБП)

Взаємозв'язок між зацікавленими сторонами, рівнями оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та критеріями контролю якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм наведений на рис. 3.5.

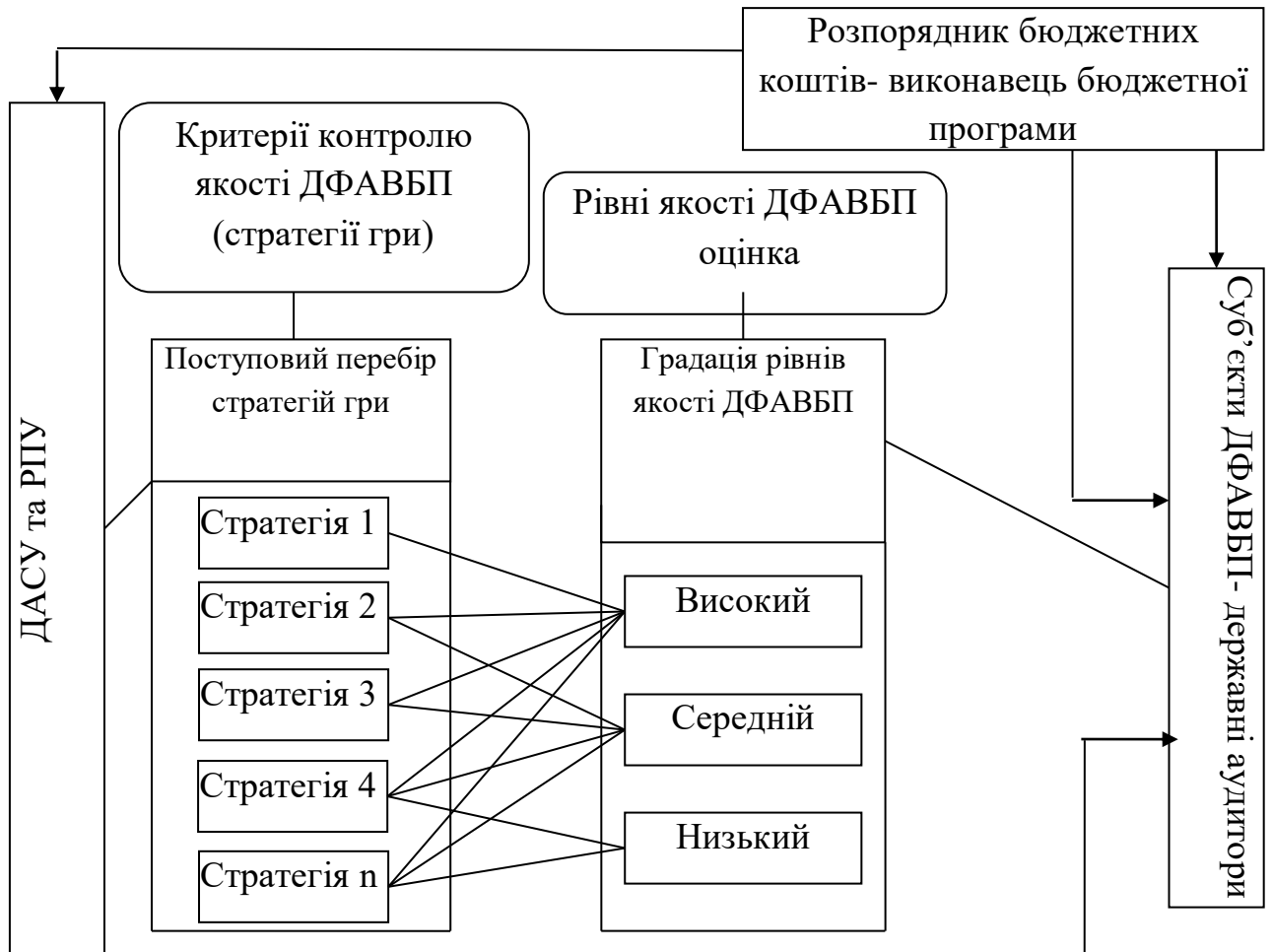


Рис. 3.5. Схема взаємозв'язку між зацікавленими сторонами, рівнями оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та критеріями контролю якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (розроблено автором)

Враховуючи зазначене, почнемо зі стратегії 1 (дотримання діючого законодавства). В моделі беруть участь 3 гравця та розглядається 2 стратегії: дотримання та недотримання діючого законодавства. Вибір першої стратегії гарантує вигравш, в матричній моделі відповідає оцінці 1, відповідно друга стратегія отримує оцінку 0. Вигляд даної моделі наведено в табл. 3.2.

Дану модель можна представити у вигляді платіжної матриці, в якій по стовбцям представлені стратегії, а по рядкам – гравці (3.18):

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 0 \\ 1 & 0 \\ 1 & 0 \end{pmatrix} \quad (3.18)$$

Таблиця 3.2

Матрична модель оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (ДФАВБП), при якій розглядається дотримання або не дотримання діючого законодавства

Гравці	Дотримання діючого законодавства	Не дотримання діючого законодавства
Об'єкт ДФАВБП	1	0
Державні аудитори, які беруть участь у перевірці	1	0
Суб'єкт ДФАВБП	1	0

При розгляді кваліфікаційної відповідності кадрового забезпечення кількість гравців складає 3, кількість стратегій також 3: високий, достатній та низький рівні кваліфікаційного забезпечення.

При високому рівні кваліфікації усіх гравців гарантовано виграш, платіжна матриця матиме наступний вигляд (3.19):

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 0 & 0 \\ 1 & 0 & 0 \\ 1 & 0 & 0 \end{pmatrix} \quad (3.19)$$

Дана модель не зазнає суттєвих змін, якщо рівень кваліфікації працівників бюджетної установи буде достатнім (3.20):

$$A = \begin{pmatrix} 0 & 1 & 0 \\ 1 & 0 & 0 \\ 1 & 0 & 0 \end{pmatrix} \quad (3.20)$$

Але якщо кваліфікація державних аудиторів, які проводять перевірку

буде низькою, то й якість усього державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм буде низькою, це відобразиться на і суб'єктах державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм - Державній аудиторській службі чи Рахунковій палаті – оскільки знизиться довіра до контролюючого органу, і на об'єкті державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм – розпоряднику коштів – оскільки він не отримає професійних та кваліфікованих рекомендацій щодо підвищення ефективності виконання бюджетної програми та усунення виявлених порушень.

Враховуючи критерій реалізації рекомендацій наданих після проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм сформовано 3 стратегії: повна реалізація рекомендацій, часткова реалізація та невиконання наданих рекомендацій. Платіжна матриця для даної моделі матиме вигляд як у формулі 3.20.

Отже, виграш для всіх гравців приносить дотримання першої стратегії. Для державного аудитора виграш полягає у зменшенні аудиторського ризику під час проведення наступного аудиту, для розпорядника коштів – у зменшенні помилок та підвищенні ефективності виконання бюджетної програми, а для Державної аудиторської служби чи Рахункової палати України в свою чергу – у покращенні результатів діяльності та довіри з боку громадян.

Але якщо розпорядник коштів частково реалізує надані державним аудитором рекомендації платіжна матриця матиме вигляд (3.21) :

$$A = \begin{pmatrix} 0 & 1 & 0 \\ 0 & 1 & 0 \\ 1 & 0 & 0 \end{pmatrix} \quad (3.21)$$

Достатність правового методичного, фінансового та технічного забезпечення формує 2 стратегії: достатня кількість та недостатня кількість правового методичного, фінансового та технічного забезпечення. Платіжна матриця для даної моделі матиме вигляд як у формулі 3.19.

Варто зауважити, що аналіз зазначених вище критеріїв дозволить досягти максимально кращого результату при об'єднанні всіх виграшних стратегій в одну платіжну матрицю.

В такому випадку рівень якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм може оцінюватися як високий при умові дотримання та наявності таких виграшних стратегій:

- 1) дотримання діючого законодавства;
- 2) кваліфікаційна відповідність кадрового забезпечення;
- 3) реалізація рекомендацій наданих після проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;
- 4) достатність правового, методичного, фінансового, технічного забезпечення.

Якщо гравець має всі виграшні стратегії, то можна оцінити якість проведеного аудиту, як високу. Даному випадку відповідає наступна платіжна матриця (3.22):

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 1 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 1 \end{pmatrix} \quad (3.22)$$

Потрібно зауважити, що особливістю теорії ігор є виявлення оптимальної стратегії розвитку подій, при якій буде отриманий середній вигаш. В ситуації, що розглядається повинна бути виявлена така стратегія при якій рівень якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм буде зберігатися на достатньому рівні. Для цього необхідно, щоб стратегії дотримання діючого законодавства та кваліфікаційної відповідності кадрового забезпечення були виграшними, оскільки вони найбільше впливають на високому рівні.

Таким чином стратегія реалізації рекомендацій наданих після проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм не впливає на саму процедуру державного аудиту, а впливає на наступні

перевірки. Доцільно сформувати матрицю, яка буде відповідати допустимо високому рівню якості аудиторських послуг, яка може мати декілька варіантів:

1) при вигранній стратегії достатності правового, методичного, фінансового, технічного забезпечення та невиконанні рекомендацій наданих після проведення державного фінансового аудиту (3.23):

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 0 & 1 \\ 1 & 1 & 0 & 1 \\ 1 & 1 & 0 & 1 \end{pmatrix} \quad (3.23)$$

2) при повній реалізації рекомендацій наданих після проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та не достатньому правовому, методологічному, фінансовому технічному забезпеченні (3.24):

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 1 & 0 \\ 1 & 1 & 1 & 0 \\ 1 & 1 & 1 & 0 \end{pmatrix} \quad (3.24)$$

3) при не виконанні рекомендацій наданих після проведеного державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та не достатньому правовому, методологічному, фінансовому, технічному забезпеченні (3.25):

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 0 & 0 \\ 1 & 1 & 0 & 0 \\ 1 & 1 & 0 & 0 \end{pmatrix} \quad (3.25)$$

4) змішана гра при виконанні наданих рекомендацій та достатності забезпечення (3.26):

$$A = \begin{pmatrix} 1 & 1 & 0 & 0 \\ 1 & 1 & 0 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 1 \end{pmatrix} \quad (3.26)$$

Дана матриця (3.26) відповідає ситуації при якій розпорядник коштів частково виконує надані рекомендації і є недостатність правового, методичного, фінансового, технічного її забезпечення. Всі гравці дотримуються законодавства та мають високу кваліфікаційну відповідність кадрів.

Середнім можна вважати рівень якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм при якому не суттєво порушується виграшна позиція стратегії дотримання діючого законодавства та кваліфікаційної відповідності кадрового забезпечення, та незначного порушення стратегій, які суттєво не впливають на оцінку якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (3.27).

$$A = \begin{pmatrix} 0 & 0 & 0 & 0 \\ 1 & 1 & 0 & 1 \\ 1 & 1 & 1 & 1 \end{pmatrix} \quad (3.27)$$

Тобто розпорядник коштів не дотримується законодавства та достатній рівня кваліфікаційної відповідності кадрового забезпечення, неповністю реалізовані рекомендації надані після проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Ситуації при якій виграшні стратегії незначні або майже відсутні характеризують низький рівень якості державного фінансового аудиту (3.28).

$$A = \begin{pmatrix} 0 & 0 & 0 & 0 \\ 1 & 0 & 0 & 0 \\ 1 & 1 & 1 & 0 \end{pmatrix} \quad (3.28)$$

Низький рівень якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм характеризується недотриманням законодавства розпорядником коштів, некваліфікованими державними аудиторами, які здійснюють перевірку, розпорядник коштів не виконує надані державними

аудиторами рекомендації та недостатньо правового, методичного, фінансового, технічного її забезпечення для належного процесу державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Узагальнена матриця оцінки якості процесу державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм наведена у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Матриця якості державного фінансового аудиту виконання
бюджетних програм**

№ З/п	Учасники (гравці)	Стратегії			
		Дотримання діючого законодавства	Кваліфікаційна відповідність кадрового забезпечення	Реалізація рекомендацій наданих після проведення державного аудиту виконання бюджетних програм	Достатність правового, методичного, фінансового, технічного забезпечення
1	Високий рівень якості процесу державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм				
1.1.	Об'єкт ДФАВБП	1	1	1(0)	1(0)
1.2.	Державні аудитори	1	1	1(0)	1(0)
1.3	Суб'єкт ДФАВБП	1	1	1(0)	1(0)
2	Середній рівень якості процесу державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм				
2.1.	Об'єкт ДФАВБП	1(0)	0	0	0
2.2.	Державні аудитори	1	1(0)	1	0
2.3	Суб'єкт ДФАВБП	1	1	1	1
3	Низький рівень якості процесу державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм				
3.1.	Об'єкт ДФАВБП	0	0	0	0
3.2.	Державні аудитори	1(0)	0	0	0
3.3	Суб'єкт ДФАВБП	1(0)	1(0)	0	0

При проведенні оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм стратегії можуть варіюватися утворюючи велику кількість платіжних матриць, в яких необхідно виявити основну тенденцію та оцінити рівень якості державного аудиту.

Автор вважає за доцільне проводити постійну оцінку якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Платіжну матрицю може заповнювати як керівник аудиторської групи, так і представниками відділу контролю якості. До проведення оцінки також бажано підключити фахівців з методологічного, юридичного, технічного відділів та дозволить підвищити ефективність самооцінки та встановити проблемні зони.

На думку автора, для більш ґрунтовного розкриття питання оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, необхідно простежити трирівневий взаємозв'язок між рівнем якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, рівнем його розвитку та ризиком невиконання бюджетних програм (рис. 3.6).

Як представлено на рис. 3.6 рівень якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та рівень його розвитку мають пряму залежність. В той же час високий ризик невиконання бюджетної програми знижує якість проведеного державного фінансового аудиту та негативно впливає на рівень його розвитку.

На думку автора, такий взаємозв'язок слід враховувати при оцінці аудиторського ризику, про що мова буде йти у наступному підрозділі дисертаційної роботи.

Для забезпечення високої якості проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідно:

- 1) створити чітку стратегію підбору кадрів; прагнути до залучення до роботи кваліфікованих співробітників;
- 2) забезпечити ефективну професійну підготовку;
- 3) затвердити форми робочих документів аудиторів;
- 4) надавати ясні, об'єктивні, короткі та неупереджені рекомендації за

результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

5) проводити нагляд за роботою членів команди з боку головного аудитора.

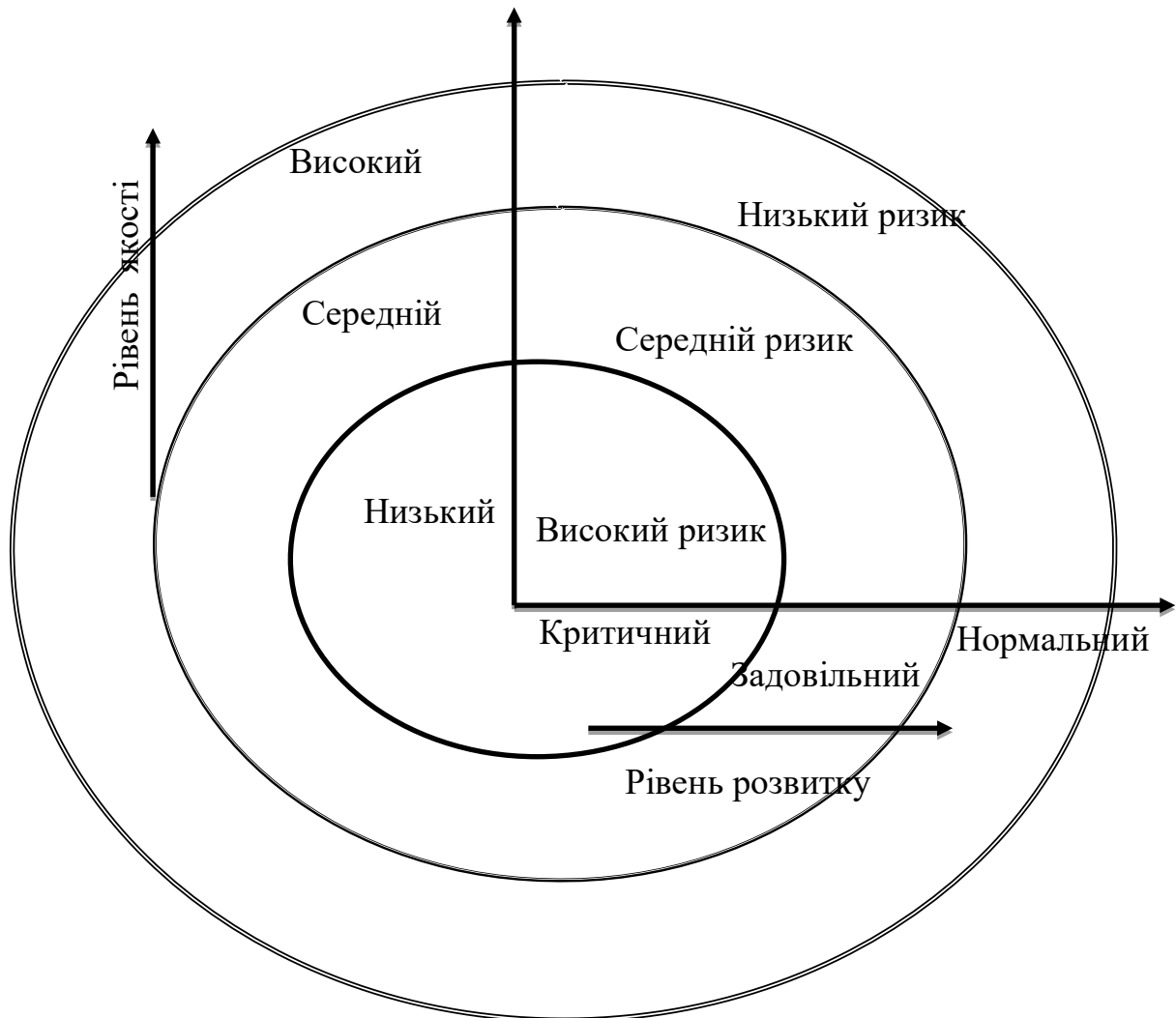


Рис. 3.6. Взаємозв'язок рівнів розвитку та якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а також рівнів невиконання бюджетної програми

Постійна оцінка якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм сприятиме зближенню національного ринку аудиторських послуг до вимог міжнародної спільноти.

3.3. Розробка механізму розвитку державного фінансового аудиту

виконання бюджетних програм

Вектор розвитку, орієнтований на нові виклики і потреби сучасності, як правило, тісно пов'язаний з об'єктивною переоцінкою наявних теоретичних і практичних постулатів минулого, що повною мірою стосується до державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, який ще не в повній мірі вичерпав свій потенціал в реалізації своїх інституційних особливостей [6].

Як свідчить зарубіжний досвід для повноцінного проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (аудиту ефективності) сьогодні необхідні не тільки пошук і визначення контрольними органами об'єктивних способів оцінки ефективного витрачання бюджетних коштів, але й постійна присутність контролюючих органів при реалізації таких бюджетних програм. Для цього потрібний адекватний розвиток теоретично-методичних аспектів реалізації державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а також розробка діючого механізму його розвитку. Останнє потребує ґрунтовного теоретичного осмислення та першочергового визначення поняття «механізм розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм».

Базовим елементом у цьому понятті є визначення дефініції «механізм». З цього приводу варто зауважити, що значення цього терміну згідно з тлумачним словником [147] зводиться до системи, що визначає порядок будь-якого виду діяльності. В той же час слід зауважити, що ця дефініція запозичена економістами з механіки та відносно технічних систем означає систему ланок, які перетворюють рух одних ланок на необхідний рух інших, причому маються вхідна і вихідна ланки [147, с. 786]. Іншими словами механізм являє собою певний порядок дій, що перетворює систему та її елементи. Враховуючи зазначене дослідник А. Кульман говорить про те, що механізм - це система взаємозв'язків економічних явищ, які виникають за певних умов під впливом первісного імпульсу [82].

Враховуючи зазначене, а також визначення поняття «розвиток»,

наведене у першому розділі дисертаційної роботи, під «механізм розвитку» автор пропонує розуміти систему, в якій об'єкт розвитку за допомогою елементів (цілей, функцій, методів, структури, суб'єктів) цілеспрямовано перетворюється в необхідний стан.

Що стосується поняття «механізм розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм», то враховуючи тлумачення дефініції «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм», наведену у першому розділі дисертаційної роботи, автором під ним розуміється саморегулююча система елементів контролюючої складової (мети та завдань, методів та принципів, видів та форм, суб'єктів проведення та критерії ефективності) і контрольованої складової, у якій відбувається цілеспрямоване перетворення впливу елементів контролюючої підсистеми на необхідний стан і яка має вхідні впливи у формі зовнішніх вимог і вихідну реакцію у вигляді результатів виконання бюджетних програм.

Водночас, на думку автора, необхідно враховувати, що державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм також є злагодженим процесом, який включає в себе певні етапи, спрямовані на реалізацію його завдань (додаток Н). Тому це обов'язково потрібно враховувати при розробці механізму його розвитку.

Також варто зауважити, що у вітчизняному та зарубіжному досвіді проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (аудиту ефективності) є як збіги, так і відмінності, свої позитивні та негативні риси. Загальним в аудиті ефективності як в Україні так за кордоном є необхідність досягнення підвищення відповідальності, прозорості та підзвітності в роботі органів виконавчої влади – розпорядників коштів, а також сприяти підвищенню рівня якості управління та ефективності використання державних бюджетних коштів. Так само до загальних рис здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм можна віднести необхідність при плануванні аудиторської перевірки здійснювати вибір можливих тем, а також об'єктів аудиту ефективності, який повинен бути заснований на застосуванні і оцінках кількісних

значень різних критеріїв. До таких критеріїв відносять як соціально-економічна значимість теми, ступінь наявності зовнішніх і внутрішньосистемних ризиків, детальна оцінка можливих результатів здійсненої перевірки, обсяг перевірених здійснених обсягів витрат державних коштів, а також ознайомлення з результатами попередніх перевірок у цій сфері або на даних об'єктах.

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

Проте, якщо розглянути практику звітування за підсумками проведеного державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, як в Державній аудиторській службі України, так і в Рахунковій палаті України, то можна зробити висновок, що на відміну від зарубіжного досвіду в Україні, до сих пір при перевірці наголос робиться на законність і повноту витрачання коштів державного бюджету. При цьому у своїй більшості відсутнє посилення про соціальну значущість проекту і його соціальної віддачі.

Хоча саме, на соціальну значимість і соціально-економічну віддачу роблять упор контрольні органи і Рахункові палати інших країн.

Більш того, в Україні тільки в проектах програм міститися планові показники, які повинні бути досягнуті. У звітах за результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм міститися як правило тільки суми понесених державних витрат, вказані виконавці і відповідальні за заходи, але на жаль не завжди визначається який соціально-економічний ефект вони принесли. Тому доцільно в звітах за результатами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм ввести обов'язковий розділ про соціально – економічний ефект таких програм. Враховуючи зазначене, автором пропонується механізм розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, який враховує в собі два вектору розвитку – функціональний та

процесний (рис. 3.7).

Варто зауважити, що функціональний вектор в механізмі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, спрямований на зміну цільового спрямування державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Так, окрім визначення цільового, законного, раціонального використання державних фінансових ресурсів, автором робиться наголос на встановлені соціально-економічного ефекту від реалізації того чи іншого бюджетного проекту.

При цьому в процесі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм потрібен перехід від контролю виконання до контролю прийняття рішень. Це призведе до переходу від простого розподілу бюджетних коштів до контролю за досягненням заданих результатів з використанням найменшого обсягу коштів. Такий перехід повинен базуватися на реальному використанні принципів економічності та ефективності використання бюджетних коштів. При цьому буде посилюватися відповідальність розробників бюджетної програми за рахунок активізації фази попереднього контролю бюджетного процесу.

Більш того, буде підвищуватися рівня відповідальності й суб'єктів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм – Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України - за використання державних фінансових ресурсів. Така відповідальність не тільки буде набувати реальних обрисів, але й будуть виявляються причинно-наслідкові зв'язки фінансових правопорушень, виявлених при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. При цьому державному аудитору слід приділити особливу увагу таким факторам як: витрати на оплату праці персоналу розпорядника коштів; обсяг фінансування; фінансування на підвищення кваліфікації. Оскільки, як показали проведені у другому розділі дисертаційної роботи дослідження, саме ці фактори найбільше впливають на обсяги фінансових порушень.

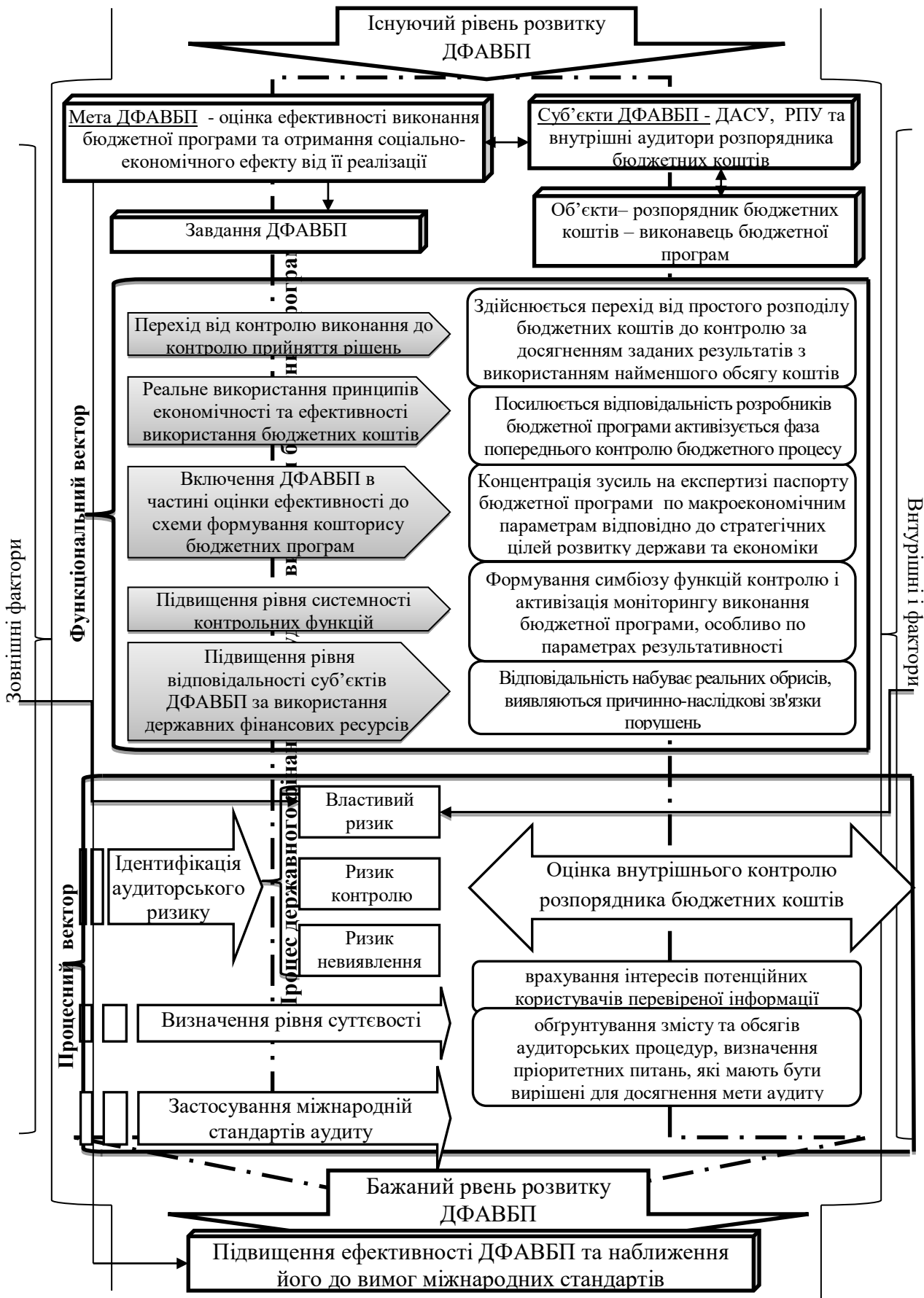


Рис. 3.7. Схема механізму розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (розроблено автором)

Також автором пропонується в процесі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм передбачити включення його в частині оцінки ефективності до схеми формування кошторису бюджетних програм. В такому випадку відбудеться концентрація зусиль на експертизі паспорту бюджетної програми по макроекономічним параметрам відповідно до стратегічних цілей розвитку держави та економіки. Крім того, такий підхід дозволить підвищити рівень системності контрольних функцій шляхом формування поєднання функцій контролю і активізації моніторингу виконання бюджетної програми, особливо за параметрами результативності.

Що стосується процесного вектору в механізмі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, то слід зауважити, що він передусім пов'язаний з порядком його проведення. В цьому сенсі доцільно наголосити, що на сучасному етапі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в практиці практики як Рахункової палати України, так і Державної аудиторської служби України тільки починають на етапі планування державного фінансового аудиту оцінювати ризики та суттєвість в аудиті. На думку автора, саме ці складові повинні бути в основі процесного вектору в механізмі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Об'єктивна необхідність обов'язкової оцінки суттєвості та аудиторського ризику в процесі державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм також продиктована змінами, які можуть бути внесені до Бюджетного кодексу України [19] та Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [116] в частині обов'язкового подання головними розпорядниками держаних коштів річної фінансової звітності.

Необхідно зазначити, що питання оцінки ризиків в аудиті визначаються у Міжнародних стандартах аудиту надання впевненості та етики, зокрема взаємозв'язок аудиторського ризику з поняттям суттєвості визначається у МСА 320 [92]. Безпосередньо проблемам вивчення та оцінки ризиків в аудиті присвячені МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища

Як впливає з табл. 3.4, більшість вчених тлумачать аудиторський ризик, використовуючи власне термін «ризик», при цьому різниця полягає лише у приналежності цього ризику. На думку автора, такий підхід є некоректним, оскільки порушує перше правило логіки, а саме визначення поняття через само себе. Автором пропонується власне визначення аудиторського ризику: Аудиторський ризик – це ймовірність невиявлення в бухгалтерській та фінансовій звітності помилок, які можуть ввести в оману користувачів фінансової звітності, а також можливість надання аудитором або аудиторською фірмою висновку про те, що те, що бухгалтерська звітність клієнта достовірна, коли в дійсності можливі суттєві помилки та пропуски, які не прийнятті до уваги аудитором, або ж визнати, що звітність містить відхилення, тоді коли таких відхилень не має, або вони є несуттєвими.

Аналіз літературних джерел показує, що зарубіжні і українські фахівці, такі як Р. Дждж, Дж. Робертсон, Бутинець Ф.Ф., Дорош Н.І. та інші, традиційно аудиторський ризик розкладають на окремі складники (елементи): властивий ризик, ризик контролю, ризик невиявлення помилок

Разом з тим більш глибокий аналіз вітчизняних і зарубіжних праць показує, що авторами наводиться досить широкий перелік складових аудиторського ризику. Підходи до виокремлення різних складових аудиторського ризику наведені в табл. 3.5.

Як впливає з табл. 3.5, кожен з дослідників підходить до структуризації аудиторського ризику зі своєї суб'єктивної точки зору. Однак варто звернути увагу, що ними застосовуються різні терміни для одних і тих же понять, тобто немає єдиного підходу до їх назви. Так, властивий ризик Гончарук Я. А., Рудницький В. С. [131] визначають як внутрішньогосподарський ризик, спадковий ризик, невід'ємний ризик, власний ризик, з яких остання назва, на думку автора, є найбільш характерною для зазначеного елемента. Розуміють під даним ризиком ймовірність суттєвих перекручень і помилок в реєстрах бухгалтерського обліку і, відповідно, у фінансовій звітності, щодо яких не здійснювався внутрішній контроль.

Що стосується ризику контролю, або ризику системи контролю, ризику неефективності внутрішньогосподарського контролю, то на думку Бутинця Ф.Ф., – це ризик неефективності системи внутрішнього контролю розпорядника коштів, що не може вчасно виявити помилки в обліку та звітності й запобігти їм [13]. Ризик контролю залежить від стану системи контролю, витрат на неї, кваліфікації контролерів. Чим ефективніша система внутрішнього контролю, тим нижче фактор ризику контролю.

Таблиця 3.5

Підходи до виокремлення різних складових аудиторського ризику

Автори	Складові аудиторського ризику									
	Внутрішній ризик	Властивий ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення	Власний ризик	Невід'ємний ризик	Ризик невідповідності внутрішнього контролю	Ризик засобів контролю	Внутрішньогосподарський ризик	Детекційний ризик
Аренс А., Лоббек Дж. [3, с. 460]	-	-	+	+	-	-	-	-	+	-
Бичкова С.М., Растамханова Л.Н.[17]	-	-	-	+	-	+	-	+	-	-
Вороніна Л.І. [31, с. 120]	-	-	-	+		+	-	+	-	-
Гончарук Я.А., Рудницький В.С. [33]	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-
Дорош Н.І. [46]	-	+	+	+	-	-	-	-	+	-
Костирко Р.О. [79, с. 64-67]	-	-	+	+	-	+	-	-	-	-
Міжнародні стандарти аудиту 400 "Оцінка ризиків та внутрішній контроль" [92]	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-
Петрик О.А. [106, с. 260]	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-
Скобара В.В. [136, с. 184-187]	+		+	+	-	-	-	-	-	-
Терехов А.А. [146, 367-369]	-	-	-	+	-	+	+	-	-	-
Усач Б.Ф. [149]	-	+	-	+	-	-	+	-	-	-

Варто зазначити, що використання результатів роботи відділу

внутрішнього аудиту не можливе без належної оцінки його діяльності для підтвердження відповідності роботи такого відділу завданням зовнішнього державного аудиту.

Ефективна діяльність внутрішнього аудиту дасть змогу зовнішньому аудиту змінювати характер і термін виконання перевірки та скорочувати обсяги аудиторських процедур. Оскільки вважається, що якщо система внутрішнього контролю досить ефективна, то й ризик наявності помилок є несуттєвим. Проте певний ризик невиявлення помилок існує завжди, навіть 100%-ва впевненість не може привести аудитора до повного невиконання раніше запланованих програмою процедур перевірки [13].

Необхідно зауважити, що складові аудиторського ризику мають важливе значення, оскільки на їх підставі формується сама модель аудиторського ризику.

Так, класична модель аудиторського ризику включає в себе такі складові: властивий ризик, ризику контролю, яких поділяється на ризик бухгалтерського обліку та ризик внутрішнього контролю, а також ризик невиявлення.

Для розрахункового значення величини аудиторського ризику є справедливою нерівність [16]:

$$0\% < AR < 100\%,$$

де AR- ризик отримання неадекватних результатів аудиту (аудиторський ризик).

Якщо ризик отримання неадекватних результатів аудиту державних фінансів оцінюється за значенням коефіцієнтів, нерівність матиме вигляд:

$$0 < AR < 1$$

Це пояснюється тим, що завжди існують обставини, через які аудитор ризикує отримати неадекватний результат і висловити невідповідне професійне судження.

Оскільки, аудиторський ризик має три складові, то його загальний рівень

визначається як добуток значень його елементів:

$$AR = IR * CR * DR \quad (3.29)$$

де IR- внутрішній (або властивий) ризик;

CR - ризик неефективності системи внутрішнього контролю;

DR - ризик невиявлення.

Однак, на думку автора, така модель включає не всі складові аудиторського ризику. Доцільним є поділити аудиторський ризик на 2 складові: ризик суттєвого виявлення і ризик не виявлення. Ризик суттєвого виявлення включатиме в собі властивий ризик і ризик контролю. При чому, властивий ризик можна поділити на ризик впливу внутрішніх факторів та ризик впливу зовнішніх факторів, а ризик контролю – на ризик систем бухгалтерського обліку та ризик системи внутрішнього контролю.

Що стосується оцінки ризиків, то доцільно зазначити, що вона проводиться не в цілях його уникнення, така оцінка дозволяє державному аудитору передбачити імовірність його виникнення та завчасно здійснити заходи для зменшення його ступеня.

Як показали проведені дослідження, проблемними питаннями в оцінці ризиків в сфері аудиту залишаються наступні:

1) у вітчизняних наукових працях недостатньо уваги приділяється порядку оцінки ризику невиявлення (у тому числі його складовій - ризику вибіркової перевірки);

2) більшість авторів не розмежовує поняття "ризик невиявлення" та "ризик вибіркового способу (вибіркової перевірки)" і розглядають їх як синонімічні;

3) у наукових працях, науково-методичних джерелах та нормативних документах відсутня єдина цілісна методика оцінки складових аудиторського ризику.

На думку автора, одним зі шляхів вирішення окреслених проблем є розробка методичного підходу до оцінки аудиторського ризику, в основі якого

положено твердження про те, що аудиторська перевірка супроводжується ризиком формування неадекватної думки щодо реального стану господарської діяльності підприємства. На думку автора наявність такого ризику зумовлюється внутрішніми та зовнішніми факторами, серед яких складність бізнесу клієнта, проблеми економічного розвитку галузі його діяльності, жорстка конкуренція, порушення підприємством принципів ведення бухгалтерського обліку внаслідок низької кваліфікації бухгалтерів, неефективність внутрішнього контролю.

Як відомо, оцінка аудиторського ризику проводиться як на рівні звітності в цілому, так і на рівні сальдо за рахунками, тобто для окремих статей балансу, а також на рівні груп типових операцій, тобто для оборотів по рахункам бухгалтерського обліку. На думку автора, найбільший інтерес становить оцінка аудиторського ризику на рівні бухгалтерської звітності, оскільки саме вона дозволить обґрунтувати величину ризику невиявлення, а отже й більш точно оцінити аудиторський ризик в цілому.

Слід зазначити, що оцінка аудиторського ризику на рівні бухгалтерської звітності може бути кількісною (в долях одиниці чи процентах) та якісною. Варто зауважити, що кількісна оцінка як аудиторського ризику в цілому, так і його окремих компонентів викликає такі методологічні труднощі як переклад лінгвістичних характеристик параметрів, що визначають рівень ризику (наприклад, досвід головного бухгалтера) в кількісний вимірник.

Для проведення якісної оцінки аудиторського ризику автором пропонується використовувати метод експертних оцінок. Схема запропонованого автором методичного підходу до оцінки аудиторського ризику наведена на рис. 3.8.

Як впливає з рис. 3.8, запропонований автором методичний підхід складається з семи етапів:

- 1) визначення факторів, що визначають ризик суттєвого виявлення та ризик невиявлення. Для оцінки аудиторського ризику автором пропонується проаналізувати наступні фактори: досвід та кваліфікація головного бухгалтера

(X_1); розподіл відповідальності та повноважень (X_2); складність господарських операцій (X_3); стабільність нормативної бази (X_4); організація документообігу на підприємстві (X_5).

2) якісна оцінка рівня факторів. Слід зазначити, що, як зазначалось, автором пропонується оцінка за трибальною шкалою («1» - низький рівень, «2» - середній рівень, «3» - високий рівень);

3) визначення значимості кожного фактора. Необхідно звернути увагу на те, що значимість кожного фактора доцільно визначати за допомогою методу аналізу ієрархій. При цьому, як показав досвід, застосування експертних оцінок для вирішення різноманітних неформалізованих задач, для забезпечення довірчого інтервалу експертної оцінки з можливістю $p = 0,8$ не більш $\pm 10\%$ потрібно не менше 10 експертів [2]. Сума значимості факторів в цілому дорівнює 1.



Рис. 3.8. Схема методичного підходу до оцінки аудиторського ризику (розроблено автором)

Також, слід звернути увагу, фактори експертами можуть бути оцінені як рівнозначні, так і нерівнозначні. У другому випадку для оцінки значимостей доцільно використовувати шкалу Фішберна [2]:

$$p_i = 2 * (N - I + 1) / (N * (N + 1)), \quad i = 1 \dots N, \quad (3.30)$$

де p_i – значимість кожного фактора X_i

4) визначення корегуючого коефіцієнта надійності оцінки фактора (δ). Значення корегуючого коефіцієнта знаходиться у проміжку від 0 до 1 в залежності від можливості змін факторів на підприємстві протягом операційного циклу. Він оцінюється аудитором самостійно, виходячи з наявного аудиторського досвіду.

Відносно кожного корегуючого коефіцієнта надійності оцінки фактора слід визначити, як його зміна впливає на зміну (збільшує чи зменшує) аудиторський ризик (A). У функціональному записі:

$$\delta = \begin{cases} 1, \text{ якщо } X_i \uparrow \rightarrow A \uparrow \\ 0, \text{ якщо } X_i \downarrow \rightarrow A \downarrow \end{cases}, \quad i = 1, 2 \dots 5 \quad (3.31)$$

5) розрахунок первісної оцінки з урахуванням значимості факторів. Необхідно зауважити, що первісна оцінка дорівнює добутку значення рівня фактора на його значимість.

6) розрахунок загальної оцінки факторів з урахуванням корегуючого коефіцієнта надійності. Загальна оцінка факторів дорівнює сумі добутку первісної оцінки фактора на корегуючий коефіцієнт.

7) визначення аудиторського ризику, що проводиться шляхом співставлення отриманої загальної оцінки фактора та загальноприйнятих значень аудиторського ризику - 1% - низький, 5% - високий.

Що стосується суттєвості, то варто зауважити, що Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на

економічне рішення користувачів, прийняте на основі фінансових звітів або інших джерел. Суттєвість є певним порогом або критерієм підсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною.

Суттєві помилки - це помилки, виявлені в поточному періоді, які є настільки значними, що інформація одного або кількох попередніх періодів не може далі вважатися достовірною на дату їх випуску.

Рівень суттєвості визначається з метою можливості зробити висновок щодо суттєвості впливу визначеного фактору ризику на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності.

Державний аудитор розглядає суттєвість і на рівні фінансових звітів у цілому, і стосовно сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, що розкривається. На суттєвість можуть впливати законодавчі й нормативні вимоги, а також фактори, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансових звітів і взаємозв'язків між ними. У результаті можна отримати різні рівні суттєвості залежно від розглядуваного аспекту фінансових звітів.

Етапи застосування рівня суттєвості при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм наведені на рис.3.9

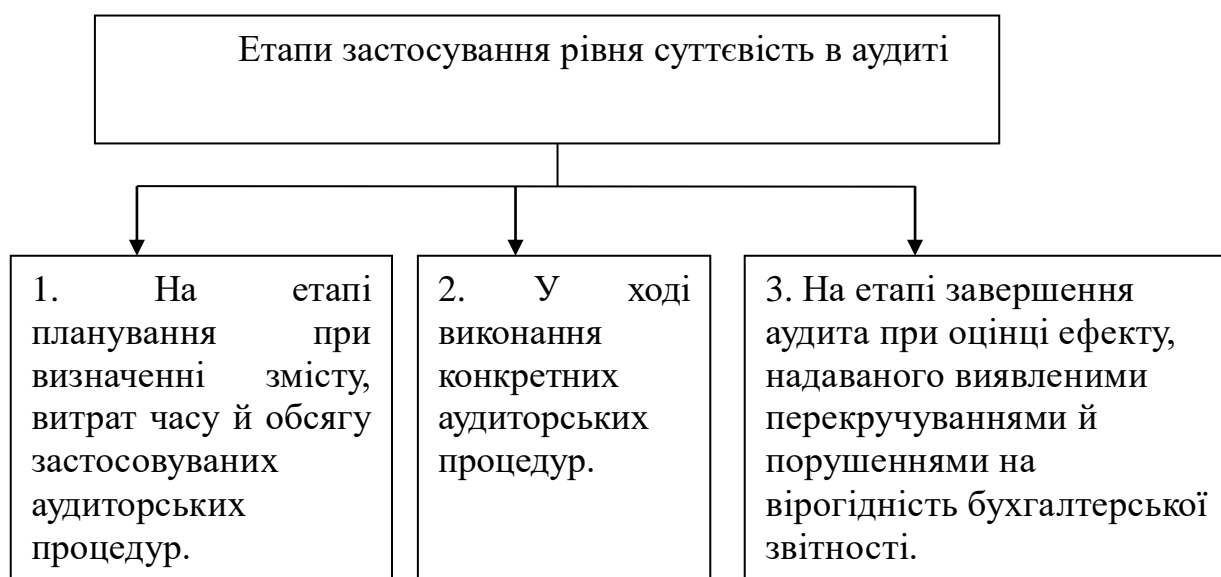


Рис. 3.9. Етапи застосування рівня суттєвості при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Так, рівень суттєвості встановлюється на стадії планування аудиту і залежить від певних особливостей: підстава аудиту; плановість (позаплановість) аудиту; об'єкт перевірки; характер діяльності; показники діяльності об'єкта перевірки; результати попереднього аудиту (за якими статтями були виявлені недоліки); наявності «незвичайних» статей тощо.

Значення рівня суттєвості обов'язково повинно бути відображено у загальному плані та програмі при аудиті державних фінансів.

Рівень суттєвості може визначатись у вартісній оцінці (наприклад, сума заниженого чи недоотриманого доходу, обсяг завищених чи не обґрунтованих витрат, незаконного відчуження активів тощо) і у процентному відношенні до фактичних даних фінансової звітності, бухгалтерського обліку та показників фінансово-господарської діяльності об'єкта аудиту.

Оцінка рівня суттєвості інформації сприяє підвищенню ефективності аудиту державних фінансів.

Варто також наголосити, що при реалізації запропонованого механізму розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм на такий розвиток оказують вплив як зовнішні так і внутрішні фактори, мова про які йшла й другому розділі дисертаційної роботи. При цьому, було визначено, що найбільший вплив оказують фактори безпосереднього оточення, до яких належать: соціальна спрямованість бюджетної програми, її довготривалість, реалізація у густозаселених районах території, довіра населення, тощо. Це враховується державними аудиторами при визначенні рівня суттєвості для забезпечення:

врахування інтересів потенційних користувачів перевіреної інформації, обґрунтування змісту та обсягів аудиторських процедур, визначення пріоритетних питань, які мають бути вирішені для досягнення мети аудиту державних фінансів.

Визначений у програмі рівень суттєвості для конкретного об'єкта аудиту може коригуватися під час проведення аудиту шляхом внесення змін до програми.

Варто зауважити, що для розрахунку рівня аудиторського ризику та рівня суттєвості державний аудитор збирає докази

Аудиторськими доказами/фактами називають інформацію, яка генерується з набору даних і використовується для подальшого тестування з критеріями оцінки, результатом чого є підтвердження або спростування аудиторських гіпотез та підтримка аудиторських спостережень/відомостей.

Чинними стандартами встановлено, що докази/факти повинні бути:

обґрунтованими (достатніми й переконливими для підтримання спостережень, виходячи з їх кількості, значущості, ризиків неправильних суджень, попереднього досвіду та знань);

доречними (зрозумілими, логічними й такими, що відповідають цілям, джерелам і масштабу);

надійними (такими, що витікають із фактичного стану справ і підкріплені з різних джерел, та переважно документальними, ніж усними).

Опрацювання доказів – важливий етап процесу виконання аудиту ефективності діяльності, адже висновки та рекомендації в аудиторських звітах базуються на аудиторських доказах.

Схему процесу збирання та опрацювання доказів при проведенні аудиту ефективності діяльності можна представити наступним чином (рис. 3.10).

Розрізняють фізичні, документальні, свідчі й аналітичні докази/факти.

Фізичні докази/факти збираються шляхом безпосередніх перевірок людей, власності або подій та документуються у формі меморандуму, фотографій тощо.

Докази, отримані від інших людей в усній чи письмовій формі у відповідь на поставлені запитання (анкетування) або шляхом проведення інтерв'ю, відносять до категорії свідчень. Важливо, щоб свідчі докази були підкріплені письмовим підтвердженням від осіб, які були опитані, та іншими незалежними джерелами.

Документальні докази належать до найпоширеніших. Вони можуть

бути внутрішніми і зовнішніми у формі листів, контрактів, бухгалтерських записів та ін.

Аналітичні докази створюються на основі аналізу даних, здобутих шляхом підрахунку, порівняння, розділення інформації на складові, і т. ін



Рис. 3.10. Схема процесу збирання та опрацювання доказів при проведенні аудиту ефективності діяльності

Зібрані докази необхідно документувати в робочих паперах. Вони повинні бути завершеними й точними, зрозумілими й лаконічними, чіткими й акуратними, доцільними й легкодоступними.

Після того, як докази зібрані, їх необхідно проаналізувати для

отримання аудиторських спостережень/відомостей, що є підставою для аудиторських висновків.

Аудиторським спостереженнями/відомостями називають різницю між очікуваннями аудитора і тим, що він бачить насправді.

Заключним етапом аудиту ефективності діяльності є звітування за його результатами діяльності.

Процес звітування передбачає формулювання попередніх аудиторських висновків, обговорення їх з менеджментом підконтрольної організації, підготовку аудиторського звіту.

Звітуючи про результати аудиту, потрібно:

повідомити про результати аудиту посадових осіб усіх рівнів влади;

зробити результати аудиту більш зрозумілими та переконливими;

забезпечити публічне обговорення результатів аудиту;

сприяти подальшому дослідженню.

Усі робочі папери (інтерв'ю, документи щодо "вхідної конференції" у підконтрольній організації, документи з обговорення, аудиторські нотатки та звіти виїзного аудиту) мають бути використані для створення завершального документа.

Необхідно зазначити, що державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм спрямований на підвищення ефективності витрачання держаних коштів в процесі виконання бюджетної програми та отримання соціально-економічного ефекту від її реалізації.

Так, за допомогою автокореляції спрогнозовано суми виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових й матеріальних ресурсів, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм, у 2016 та 2017 роках (додаток Р). Регресійна динамічна модель має наступний вигляд:

$$y_t = 0,9130 + 0,7014y_{t-1} \quad (3.32)$$

ut – прогнозна сума фінансових порушень, що призводять до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених ДФАВБП, за t - й період, млрд. грн.;

$ut-1$ – сума фінансових порушень, що призводять до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених ДФАВБП в попередньому ($t - 1$)-му періоді, млрд. грн.;

t - період прогнозу.

Наведена модель є якісною та значущою, що підтверджується коефіцієнтом детермінації (0,89), критерієм Фішера (5,001), більшим за табличне значення, p -рівнем, близьким до нуля.

За допомогою моделі (1) розраховано, що економічний ефект від подальшого розвитку ДФАВБП за наступні два роки (2017-2018 рр.) для держави буде становити близько 21,5 млн. грн.

Необхідно зауважити, що запропоновані підходи та рекомендації можуть бути використані й внутрішнім аудитором розпорядника бюджетних коштів – виконавця бюджетної програми під час упорядкування та проведення внутрішнього державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Висновки до розділу 3

В результаті проведеного дослідження розвитку методичного забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм основні висновки та результати, полягають у такому.

1. Обґрунтовано методичний підхід до оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, в основі якого лежить наступна послідовність оцінки: 1) обґрунтування показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; 2) оцінка рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання

бюджетних програм за допомогою метода таксономії; 4) побудова шкали оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; 4) інтерпретація результатів оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Виокремлено такі ознаки системи показників оцінки рівня державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: 1) організаційне забезпечення, (кількість проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, їх відповідність запланованим); фінансове забезпечення (можливість оцінити кількість виявлених та відшкодованих фінансових порушень при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, а також економічний ефект від його результатів); ресурсне забезпечення, (укомплектованість державних аудиторів, їх кваліфікаційні якості та можливість залучення незалежних експертів до проведення державних аудитів); функціональне забезпечення, (кількість рекомендацій, які були впроваджені за результатами державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, а також наявність державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, що проводилися з урахуванням міжнародних вимог проведення аудитів в державному секторі економіки).

2. Встановлено, що за результатами проведеної оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм спостерігається тенденція до незначного зниження таксономічного показнику, а отже й рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

3. Обґрунтовано науковий підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, в онові якого лежить теорія ігор. Реалізація даного підходу складається з декількох етапів: 1) визначення зацікавлених сторін при оцінці якості державного аудиту (вибір гравців); відбір критеріїв якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (визначення стратегій гри); поступовий перебір критеріїв

якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; визначення оптимального поєднання критеріїв якості (стратегій гравців). В якості гравців при застосуванні запропоновано методичного підходу виступають: об'єкт державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; державні аудитори, які беруть участь у перевірці; суб'єкт державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

4. Запропоновано механізм розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, що який враховує в собі два вектору розвитку – функціональний та процесний. Функціональний вектор в механізмі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм характеризує зміну цільового спрямування державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в частині виявлення соціально-економічного ефекту від реалізації того чи іншого бюджетного проекту. Процесний вектор в механізмі розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм пов'язаний з порядком його проведення як Рахунковою палатою України, так і Державною аудиторською службою України. Його підґрунтям є необхідність ідентифікації аудиторського ризику та визначення рівня суттєвості на основі застосування міжнародних стандартів аудиту. Так, окрім визначення цільового, законного, раціонального використання державних фінансових ресурсів, автором робиться наголос на встановленні соціально-економічного ефекту від реалізації того чи іншого бюджетного проекту.

Основні наукові результати розділу відображено у публікаціях автора [43, 160, 161, 162].

При написанні розділу була використана наступна література [2, 3, 15-17, 31, 33, 35, 41, 48, 49, 52, 53, 55,59,68, 79-82,86, 93,105, 106, 115,128, 131,146, 149,157,161-163, 171,177]

ВИСНОВКИ

У дисертації вирішено важливе науково-практичне завдання щодо теоретичного обґрунтування та розроблення методичних підходів і практичних рекомендацій, спрямованих на подальший розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Основні теоретичні та практичні результати полягають у такому.

1. Розкрито економічний зміст що полягає у формуванні взаємопов'язаних соціально-економічних, науково-дослідних, виробничих та організаційних заходів, спрямованих на досягнення конкретного соціально та економічно значимого ефекту, удосконалено класифікацію та визначено критерії виконання бюджетних програм. Доведено практичне використання класифікаційної ознаки «залежно від ступеня ризику невиконання програми». Впровадження такої ознаки сприятиме визначенню можливості невиконання бюджетної програми з урахуванням причин. Це дозволить визначити напрями фінансування бюджетних програм та необхідність їх поєднання.

2. Уточнено понятійний апарат, який стосується державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, щодо визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм», яке на відміну від існуючих враховує таку морфологічну ознаку як «багатоваріантність очікуваного результату», а також доповнено класифікацію ДФАВБП, в якій поряд з вже існуючими виокремлено такі класифікаційні ознаки як «мета здійснення» та «аспекти контролю», що є науковим підґрунтям для оцінки якості ДФАВБП, розробки механізму його розвитку та дозволяє виділити пріоритетні напрями фінансування ДФАВБП.

3. Обґрунтовано цільові характеристики (трактування мети і завдань державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм) та структурні елементи (теоретико-методологічний базис, ресурсне забезпечення, організаційне забезпечення, функціональний потенціал, комунікаційний блок) системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, що

дало змогу побудувати систему ДФАВБП та визначити необхідність припинення бюджетної програми чи забезпечення її своєчасного та повного виконання із залученням оптимального обсягу державних ресурсів;

4. Виявлено основні тенденції розвитку ДФАВБП за двома суб'єктами державного фінансового контролю – Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України. До них належать: удосконалення нормативно-правового забезпечення в сфері ДФАВБП, розробка національних та впровадження міжнародних стандартів його проведення, оцінка якості проведеного ДФАВБП, посилення превентивної функції ДФАВБП та проведення його в процесі реалізації бюджетної програми. Визначено, що більшість порушень бюджетного законодавства продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. На основі прогнозування обсягів фінансування бюджетних програм доведено існування тенденцій до подальшого їх збільшення.

5. Розроблено методичний підхід до оцінки рівня розвитку ДФАВБП, що враховує систему показників за складовими: організаційною, фінансовою, ресурсною та функціональною. Шляхом побудови таксономічного показника, з використанням запропонованої системи, визначено рівень розвитку державного фінансового аудиту бюджетних програм, з урахуванням якого можливо своєчасно та раціонально розподіляти державні фінансові ресурси між окремими елементами забезпечення ДФАВБП задля підвищення ефективності його розвитку.

6. Удосконалено науковий підхід до оцінки якості ДФАВБП, що передбачає визначення зацікавлених сторін при оцінці якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм; відбір критеріїв якості такої оцінки; поступовий перебір критеріїв якості ДФАВБП; визначення оптимального поєднання критеріїв якості ДФАВБП, що дозволяє виявляти пріоритетні напрями фінансування найбільш соціально та економічно значущих сфер діяльності при затвердженні бюджетних проектів.

7. Обґрунтовано механізм розвитку ДФАВБП, який враховує два вектори – функціональний та процесний. Функціональний вектор в механізмі

розвитку ДФАВБП, спрямований на зміну його цільового спрямування. Процесний вектор в механізмі розвитку ДФАВБП пов'язаний з порядком його проведення, що дає можливість визначати напрями розвитку ДФАВБП, які потребують фінансування.

Практичне значення результатів підтверджується довідками про впровадження в діяльність: Чемужівської сільської ради Зміївського району Харківської області (довідка про практичне використання результатів № 2475/01 від 15.06.2017 року); Територіального відділення Рахункової Палати по Харківській, Сумській та Полтавській областях (м. Харків) (довідка про практичне використання результатів № 356-01/3 від 23.06.2017 року) та в навчальний процес у Харківський національний економічний університет імені Семена Кузнеця (довідка № 17/86-36-168 від 29. 08. 2017 року).

Можливими напрямками продовження досліджень за тематикою дисертації є удосконалення методології проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, поглиблення теоретичних та методичних положень щодо оцінювання ефективності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев П. П. Реформування фінансового контролю як складової інституційних реформ у системі управління державними фінансами / П. П. Андреев, О. О. Чечуліна, І. Ю. Чумакова. – Київ : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013. – Том 2. – 267 с.
2. Андрейчиков А. В. Анализ, синтез, планирование решений в экономике / А. В. Андрейчиков, О. Н. Андрейчикова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 368 с.
3. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек ; пер. с англ. ; гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
4. Аудит адміністративної діяльності. Теорія та практика / Пер. з англ. В. Шульга. – К. : Основи, 2000. – 191 с.
5. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження : матеріали наук. практ. конф. / Відп. ред. І. Б. Стефанюк. – К. : Піраміда, 2005. – 144 с.
6. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / В. В. Немченко, К. О. Редько, О. Ю. Редько та ін. ; за ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
7. Ахламов А. Г. Програмно-цільовий метод як інструмент виконання функцій державного управління в сучасних умовах: наук.-метод, розробка / А. Г. Ахламов, О. В. Голинська. – К. : НАДУ, 2012. – 60 с.
8. Бариніна-Закірова М. В. Нотатки про методи урядового фінансового контролю / М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 1 (24). – С. 53–59.
9. Бесєдін В. Ф. Прогнозування і розробка програм / В. Ф. Бесєдін. – К. : Науковий світ, 2000. – 468 с.

10. Білик М. Д. Основи бюджетування : навч. посіб. / М. Д. Білик, Р. І. Заворотній, Л. І. Данілова ; кер. кол. авт. і наук. ред., д-р екон. наук, проф. М. Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2009. – 454 с.
11. Білик М. Д. Бюджетування у системі фінансового планування / М. Д. Білик // Фінанси України. – 2003. – № 3. – С. 97–109.
12. Блокгауз Ф. А. Энциклопедический словарь / Ф. А. Блокгауз, И. А. Ефрон ; под ред. К. К. Арсеньева, Ф. Ф. Петрушевского. – СПб. : Типография Акц. Общ. Брокгауз–Ефрон, 1904. – 509 с.
13. Бурцев В. В. Организация системы государственного финансового контроля / В. В. Бурцев. – М. : Книга, 2002. – 496 с.
14. Будник Л. А. Класифікація державного аудиту [Електронний ресурс] / Л. А. Будник, І. Д. Голяш // Економіка та суспільство. – 2016. – № 2. – С. 661–665. – Режим доступу : http://www.economyandsociety.in.ua/journal/2_ukr/118.pdf
15. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 3-тє вид., перероб і доп. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 512 с.
16. Бычкова С. М. Методы оценки аудиторских рисков [Електронний ресурс] / С. М. Бычкова // Аудитор. – 2002. – № 7. – Режим доступу : http://www.gaap.ru/biblio/audit/auditor/0702_01.asp – Заголовок з екрану.
17. Бычкова С. М. Риски в аудиторской деятельности / С. М. Бычкова, Л. Н. Растамханова ; под ред. проф. С. М. Бычковой. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
18. Бюджетна система України: проблемні питання : монографія / Л. А. Васютинська, М. О. Слатвинська, О. Ю. Дубовик та ін. ; за заг. ред. В. Г. Баранової. – Одеса : ВОИ СОИУ «Атлант», 2013. – 252 с.
19. Бюджетний кодекс України від 09.07.2010 № 2478-VI [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>.

20. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2016 рік / В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик та ін. – К. : ІБСЕД, 2016. – 80 с.
21. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2013 рік / В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик та ін. – К. : ІБСЕД, 2013. – 80 с.
22. Вайс К. Г. Оцінювання: методи дослідження програм та політики : монографія / К. Вайс ; пер. з англ. Р. Ткачук, М. Корчинська. – К. : Основи, 2000. – 672 с.
23. Василик О. Д. Державні фінанси України : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : НІОС, 2002. – 608 с.
24. Ведунг Е. Оцінювання державної політики і програм : навч. посіб. / Е. Ведунг ; пер. з англ. В. В. Шульга. – К. : Всесвіт, 2003. – 350 с.
25. Висновки про виконання закону України „Про Державний бюджет України на 2016 рік” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2012.pdf.
26. Висновки щодо виконання державного бюджету України за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2012.pdf.
27. Висновки щодо виконання державного бюджету України за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16745880/Bulet_vykon_DBU_2014.pdf.
28. Висновки щодо виконання державного бюджету України за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16748378/Vykonan_DBU_2015.pdf?subportal=main.
29. Вініченко М. М. Визначення цільової функції бюджетування / М. М. Вініченко // Фінанси України. – 2005. – № 6. – С. 199–124.
30. Внутрішній аудит у державному секторі [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/101915>.
31. Воронина Л. И. Аудиторская деятельность: основы организации : учеб. практическое пособие / Л. И. Воронина. – М. : Эксмо, 2007. – 336 с.

32. Воронова Л. К. Общие принципы финансового права и его институтов / Л. К. Воронова / Принципы финансового права : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Харьков, 19-20 апр. 2012 г.). – Харьков : Право, 2012. – С. 48–50.

33. Гончарук Я. А. Аудит / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 2-ге вид., перероблене та доповнене. – Львів : Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.

34. Господарський Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.

35. Гринченко В. А. Развитие оценки аудиторских рисков в процессе аудита : автореф. дисс. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец . 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / В. А. Гринченко . – Ростов-на-Дону, 2012. – 25 с.

36. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монографія / Є. В. Мних, М. О. Никонович, С. В. Бардаш та ін. ; за ред. Є. В. Мниха. – Київ : КНТЕУ, 2009. – 319 с.

37. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т. І. Єфименко та ін. – К. : НДФІ, 2004. – 320 с.

38. Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит / П. К. Германчук та ін. – К. : АВТ, 2004. – 424 с.

39. Державні цільові програми та упорядкування програмного процесу у бюджетній сфері / В. М. Геєці та ін. – К. : Наук. думка НПП Украхни, 2008. – 384 с.

40. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001. [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.

41. Джодж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита

/Р. Джодж ; пер. с англ. ; предисл. С. А. Стукало. – М. : Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240 с.

42. Дікань Л.В., Шевченко І.О. Сутність дефініції «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко // Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, присвяченої видатному вченому-економісту О. Г. Ліbermanу «Конкурентоспроможність та інновації: проблеми науки та практики» (Харків, 18 – 19 листопада 2015 р.). – Х. : ФОП Лібуркіна Л. М., 2015. – С. 340 – 343. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Систем. вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP; Adobe Acrobat Reader. – Назва з контейнера.

43. Дікань Л.В., Шевченко І.О. Методичний підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко // Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, присвяченої видатному вченому-економісту О. Г. Ліbermanу «Конкурентоспроможність та інновації: проблеми науки та практики» (Харків, 17 – 18 листопада 2016 р.) – Х. : ФОП Лібуркіна Л. М., 2016. С. 137 – 141. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Систем. вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP; Adobe Acrobat Reader. – Назва з контейнера.

44. Дікань Л. В. Держаний аудит : підручник / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова ; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – 485 с.

45. Дмитренко Г. В. Фінансовий контроль в Україні: проблеми і шляхи розвитку : монографія / Г. В. Дмитренко. – К. : «К. І. С.», 2010. – 374 с.

46. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / Г. В. Дмитренко. – К., 2011. – 36 с.

47. Долбнева Д. В. Необхідність та перспективи утвердження аудиту

ефективності як форми державного фінансового контролю в Україні / Д. В. Долбнєва // Фінансовий простір. – 2015. – № 4. – С. 109–112.

48. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Т-во «Знання»; КОО, 2001. – 402 с.

49. Дорош Н. І. Сутність і призначення внутрішнього аудиту / Н. І. Дорош // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 1 (35). – С. 41–46. – Серія: Економічні науки.

50. Дорошенко О. О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік (за видами економічної діяльності)» / О. О. Дорошенко. – Київ, 2011. – 20 с

51. Дрозд І. К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово-економічного контролю / І. К. Дрозд // Фінанси України. – 2006. – № 3. – С. 135–140.

52. Дубровіна Т. А. Аудиторская деятельность в страховании : учебное пособие / Т. А. Дубровіна, В. А. Сухов, А. Д. Шеремет ; под ред. С. К. Егоровой. – М. : Юристь, 2000. – С. 35–43.

53. Економічна енциклопедія / Відп. ред. С. В. Мочерний. – Київ : ВД «Академія», 2000. – Т. 1. – 863 с.; 2001. – Т. 2. – 847 с.; 2002. – Т. 3. – 952 с.

54. Жирна Ж. А. Необхідність побудови системи державного аудиту в Україні / Ж. А. Жирна // Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Економічні науки . – Луцьк : ЛНТУ, 2010. – Випуск 7 (25). – Ч. 4. – С. 207–219. – Серія «Облік і фінанси».

55. Завгородній А. Г. Аудит: теорія і практика : навч. посібник / А. Г. Завгородній. – Львів : Вид-во Національного університету «Львівська політехніка», 2003. – 364 с.

56. Загородній А. Г. Планування підприємницької діяльності : монографія / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Центр Бізнес Сервісу, 2007. – 1072 с.

57. Запатріна І. В. Бюджетний механізм економічного зростання

/ І. В. Запатріна. – К. : Ін-т соц.-екон. стратегій, 2007. – 546 с.

58. Зоди Ричард Ю. Бюджетирования результативности : учебник / Ю. Зоди Ричард. – Верджиния : б/и, 1987. – 147 с.

59. Золотогоров В. Г. Экономика : энциклопедический словарь / В. Г. Золотогоров. – Минск : Интерпрессервис; Книжный дом, 2003. – 720 с.

60. ISSAI 100. Основополагающие принципы аудита государственного сектора [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-100-ruso.pdf>.

61. ISSAI 1000-2999. Financial Audit Guidelines [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://sao.ge/files/auditi/ISSA-1000-2999.pdf>.

62. ISSAI 200 – Fundamental Principles of Financial Auditing [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://psc-intosai.org/data/files/B5/A5/62/00/2ABF6510C0EA0E65CA5818A8/issai-200-revised-versiondocx.pdf>.

63. ISSAI 300. Основополагающие принципы аудита эффективности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf>.

64. ISSAI 400. Фундаментальні принципи аудиту відповідності [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-400-ruso.pdf>.

65. Іванова І. І. Державний фінансовий контроль: парадигми розвитку : монографія / І. І. Іванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.

66. Іващенко Л. А. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Грошовий обіг, фінанси та кредит» / Л. А. Іващенко. – Д., 2005. – 21 с.

67. Ільїна С. Б. Основи аудиту : монографія / С. Б. Ільїна. – К. : Кондор,

2009. – 378 с.

68. Калінкін Д. В. Оцінка стану внутрішнього аудиту бюджетної установи / Д. В. Калінкін, О.В. Кожушко // Проблеми економіки. – 2014. – № 3. – С. 234–239.

69. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга; Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

70. Клишина М. А. Составление проекта бюджета: проблемы и перспективы / М. А. Клишина // Финансовое право. – 2006. – № 3. – С. 2–7.

71. Коломийчук Н. М. Державний внутрішній фінансовий контроль в бюджетному процесі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Н. М. Коломийчук. – Тернопіль, 2013. – 20 с

72. Коляда Т. А. Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика : монографія / Т. А. Коляда. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2016. – 396 с. – Серія «Податкова та митна справа в Україні».

73. Коновалов Л. С. Організаційно-правове забезпечення аудиту ефективності бюджетних програм в Україні [Електронний ресурс] / Л. С. Коновалов. – Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2012-2/doc/2/03.pdf>.

74. Конституція України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

75. Контроль в бюджетних установах: теорія та практика : монографія / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, І. О. Шевченко та ін. ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Дікань Л. В. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 360 с.

76. Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі : розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 р. № 538-р [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-p>.

77. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового

контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

78. Концепція розвитку системи управління державними фінансами : розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.09.2012 р. № 633-р [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/633-2012>.

79. Костырко Р. О. Совершенствование аудита финансовой отчетности акционерных обществ : монография / Р. О. Костырко. – Луганск : Изд. ВНУ им. В. Даля, 2003. – 300 с.

80. Кофман А. Введение в теорию нечетких множеств / А. Кофман ; пер. с фр. – М. : Радио и связь, 1982. – 432 с.

81. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.; Львів : Каравелла; Новийсвіт, 2002. – 504 с.

82. Кульман А. Экономические механизмы / А. Кульман ; пер. с фр. – М. : Изд. группа «Прогресс»; «Универс», 1993. – 192 с.

83. Лисяк Л. Впровадження програмно-цільового методу планування видатків бюджетів України / Л. Лисяк // Формування ринкової економіки в Україні. – 2013. – № 29. – Ч. 2. – С. 3–9.

84. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів[Електронний ресурс] / Офіційний сайт Рахункової палати України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/>.

85. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

86. Малярець Л. М. Вимірювання ознак об'єктів в економіці: методологія та практика : монографія / Л. М. Малярець. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2006 – 384 с.

87. Мельник М. В. Ревизия и контроль : учебное пособие

/ М. В. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 504 с.

88. Методика проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 26.06.2014 № 728 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

89. Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм : наказ Міністерства фінансів України 17.05.2011 № 608 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/printable_article?art_id=356637.

90. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми затверджені : наказ Головки КРУ України від 15.12.2005 № 444. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ac-rada.gov.ua.

91. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми затверджені : наказом Головки КРУ України від 15.12.2005 № 444. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ac-rada.gov.ua.

92. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2013 року / Пер. з англ. О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, Т. Ц. Шарашидзе – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2013. – 1018 с.

93. Місцеві фінанси : підручник / О. Р. Квасовський, А. В. Лучка, Б. С. Малиняк та ін. ; за ред. О. П. Кириленко. – К. : Знання, 2006. – 677 с.

94. Молдован О. О. Бюджетна політика в Україні в умовах ризиків сповільнення економічної динаміки: аналітична доповідь / О. О. Молдован, С. О. Біла, О. В. Шевченко. – К. : НІСД, 2012. – 25 с.

95. Нагребельний В. П. Фінансове право України. Загальна частина : навч. посіб. / В. П. Нагребельний, В. Д. Чернадчук, В. В. Сухонос ; за заг. ред. В. П. Нагребельного. – Суми : Університетська книга, 2004. – 320 с.

96. Нікіфоров П. Фінансовий контроль держави: інституційний підхід, спадковість і новації у поглядах / П. Нікіфоров, С. Івасюк // Регіональна економіка. – 2005. – № 2. – С. 29–36.

97. Нікіфоров П. Фінансовий контроль держави: інституціональний підхід, спадковість і новації у поглядах / П. Нікіфоров, С. Івасюк // Регіональна економіка. – 2005. – № 2. – С. 36.

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

99. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов. – М. : б/и, 1990. – 1020 с.

100. Орлюк О. П. Фінансове право. Академічний курс : підручник / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2010. – 808 с.

101. Основи бюджетування : навч.-метод. посіб. для самостійного вивч. дисц. / Л. П. Батенко, Т. О. Зінькевич, О. О. Кизенко та ін. ; за заг. ред. Л. П. Батенко. – К. : КНЕУ, 2010. – 202 с.

102. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.

103. Павлюк К. В. Проблеми розвитку програмно-цільового методу у бюджетному процесі / К. В. Павлюк // Наукові праці НДФІ. – 2005. – Вип. 4 (33). – С. 42–54.

104. Панченко О. В. Проблеми ефективності використання бюджетних коштів органами виконавчої влади в Україні [Електронний ресурс] / О. В. Панченко // Наукові праці НДФІ. – 2008. – № 1 (42). – С. 78 – 85. – Режим доступу : http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Npndfi/2008_1/statti/078-085-Panchenko.pdf.

105. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

106. Петрик О. Оцінка суттєвості помилок, виявлених у процесі

аудиторської перевірки / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №10. – С. 59–62.

107. Піхоцький В. Ф. Перспективи запровадження й розвитку в Україні функції аудиту в управлінні державними фінансами / В. Ф. Піхоцький. // Проблеми економіки. – 2014. – № 4. – С. 118–126.

108. Порядок планування контрольно-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

109. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.06.2014 р. № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

110. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм Постанова від 10.08.2004 р. №1017[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

111. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 р. № 361[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

112. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

113. Потеряйло І. Аналіз виконання бюджетних програм в Україні / І. Потеряйло // Вісник Київського національного торговельно-економічного

університету. – 2008. – № 3. – С. 48–56.

114. Правила складання паспортів бюджетних програм місцевих бюджетів та звітів про їх виконання : наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2014 № 836 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1104-14>.

115. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

116. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

117. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : Закон України від 15.12.2005 № 3202-IV [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>.

118. Про державні цільові програми : Закон України від 18.03.2004 № 1621-IV ([Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1621-15>.

119. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2939-12/ed2012041/>.

120. Про деякі питання проведення експерименту із запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів : наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2014 № 836 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1104-14>.

121. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту

виконання місцевих бюджетів» від 12.05.2007 № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

122. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.93 р. № 2940-XII №3202–IV (зі змінами станом на 16.10.2012) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

123. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII - ВР [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

124. Про утворення Державної аудиторської служби України : постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. № 868 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-п>.

125. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.oblrada.lviv.ua/.../Practychnyi%20posibnyk.docx.

126. Програмно-цільовий метод формування та виконання місцевого бюджету: загальні засади [Електронний ресурс] / Лекція-презентація Н. М. Гринчука для Київського міського центру перепідготовки та підвищення кваліфікації. – 2010. – 46 с. – Режим доступу : http://cpk.org.ua/files/program_silov_metod2.ppt.

127. Райзберг Б. А. Программно-целевое планирование и управления : учебник / Б. А. Райзберг, А. Г. Лобко. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 428 с.

128. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; перев. с англ. – Н. : КРМГ; Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.

129. Родионова В. М. Финансовый контроль : учебник / В. М. Родионова, В. И. Шлейников. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.

130. Рубан Н. І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми / Н. І. Рубан // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 6–12.

131. Рудницький В. С. Аудит [Електронний ресурс] / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 1998. – 196 с. – Режим доступу :

http://buklib.net/index.php?option=com_gbook&task=view&Itemid=99999999&catid=96&id=1323 – Заголовок з екрану.

132. Сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

133. Сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua>.

134. Саунин А. В. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле : науч.-метод. пособие / А. Н. Саунин. – М. : Финанс. контроль, 2004. – 144 с.

135. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) : монографія / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.

136. Скобара В. В. Аудит: методология и организация / В. В. Скобара. – М. : Дело и Сервис, 1998. – 576 с.

137. Слободяник Ю. Б. Перспективи розвитку державного аудиту використання бюджетних коштів / Ю. Б. Слободяник // Світ фінансів. – 2014. – № 3. – С. 48–54.

138. Слободяник Ю. Б. Формування системи державного аудиту в Україні : монографія / Ю. Б. Слободяник. – Суми : ФОП Наталуха А. С., 2014. – 321 с.

139. Стандарти внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.

140. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TESIS "Аудит державних фінансів". – К. : Рахункова палата України, 2002. – 48 с.

141. Стандарти з аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac->

rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat_id=32836.

142. Степашин С. В. Государственный аудит: введение в специальность [Электронный ресурс] / С. В. Степашин. – Режим доступа : <http://www.ach.gov.ru/> 2010-09-07.

143. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами від 1 серпня 2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

144. Сукач О. М. Принципи класифікації бюджетних програм місцевого рівня [Електронний ресурс] / О. М. Сукач. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_24/articles/42_sykach.pdf.

145. Сухарева Л. О. Державний аудит ефективності: системність організація, методика : монографія / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 289 с.

146. Терехов А. А. Аудит: законодательные решения / А. А. Терехов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 608 с.

147. Толковый словарь современного русского языка. Языковые изменения конца XX столетия / Под ред. Г. Н. Складчиковой. – М. : ООО «Изд-во Астрель», 2001. – 944 с.

148. Трайтлі В. Ю. Уточнення економічного змісту державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / В. Ю. Трайтлі // Молодий вчений. – 2014. – № 8(11). – С. 45–48.

149. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами : монографія / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2005. – 247 с.

150. Усков И. В. Бюджетная программа – основа программно-целевого метода планирования / И. В. Усков // Инвестиції: практика та довід. – 2011. – № 4. – С. 25–29.

151. Филиппова В. В. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит»

/ В. В. Филипова. – М., 2005. – 26 с.

152. Хаблюк О. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О. Хаблюк, Л. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4 (43). – С.151–158.

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

154. Хакет Р. Программно-целевой метод / Р. Хакет. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 112 с.

155. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія / А. В. Хмельков. – Х. : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2012. – 292 с.

156. Черніков Д. Державний зовнішній аудит в контексті європейської інтеграції [Електронний ресурс] / Д. Черніков, М. Кузьо. – Режим доступу : <http://parlament.org.ua/wp-content/uploads/2016/04/10.pdf>.

157. Чмутова І. М. Управління процесами відтворення у виробничій та фінансовій сферах : монографія / І. М. Чмутова, Ю. С. Тисячна. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2013. – 416 с.

158. Чумакова І. Ю. Сучасний стан та необхідність організаційно-методологічного забезпечення розвитку внутрішнього аудиту в Міністерстві фінансів України / І. Ю. Чумакова, В. М. Король // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 104–126.

159. Шевченко І. О. Аналіз факторів впливу на величину виявлених порушень при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Можливості та перспективи забезпечення сталого розвитку економіки України» (Ужгород, 21–22 жовтня 2016 р.). – Ужгород : Видавничий дім «Гельветика», 2016. – С. 125–127.

160. Шевченко І. О. Оцінка рівня розвитку державного фінансового

аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Сталий розвиток економіки. – 2017. – № 4. – С. 131–137.

161. Шевченко І. О. Обґрунтування показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Електронне видання] / І. О. Шевченко // Ефективна економіка. – 2017. – № 10. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5812>

162. Шевченко І.О. Розділ 4 Державний фінансовий аудит в Україні: теоретико-методичні засади оцінки якості// Реформування фінансового контролю в Україні : проблемні питання та напрями їх вирішення : монографія / Л. В. Дікань, О.В. Кожушко, І.О. Шевченко та ін. ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Дікань Л. В. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – 220 с.

163. Шевченко І. О. Систематизація проблемних питань розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Глобальні проблеми економіки та фінансів» (Київ – Відень – Прага, 30 вересня 2015 р.). – Київ : Фінансово-економічна наукова рада, 2015. – С. 148 – 152.

164. Шевченко І. О. Тезаурус дефініції «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» / І. О. Шевченко // Збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні питання економічних наук» (Запоріжжя, 9 – 10 жовтня 2015 р.). – Запоріжжя : ГО «СІЕУ», 2015. – Ч. 2. – С. 36 – 40.

165. Шевченко І. О. Теоретичні аспекти державного фінансового аудиту в сучасних умовах господарювання / І. О. Шевченко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів «Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти» (Харків, 24 квітня 2015 р.). – Х. : «НТМТ», 2015. – С. 1046 – 1051.

166. Шевченко І. О. Теоретичні засади аудиту як форми фінансового

контролю [Електронний ресурс] / І. О. Шевченко, В. В. Харківська // Молодіжний економічний вісник ХНЕУ ім. С. Кузнеця. – 2016. – № 11. – С. 397–404. – Режим доступу :

http://www.hneu.edu.ua/web/public/moved/hneu/NAUKA/Naukovi_vudannya/MV/MV_11_2016.pdf.

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

168. Шевченко І. О. Фактори впливу на стан розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // III Міжнародна конференція «Наука як рушійна антикризова сила» (Київ, 30 вересня 2016 р.). – Київ : Центр наукових публікацій, 2016. – С. 136–140

169. Шевченко Н. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні: проблеми та перспективи / Н. В. Шевченко // Вісник української академії банківської справи. – 2010. – № 2 (29). – С. 34–39.

170. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 / Н. В. Шевченко. – Суми, 2011. – 20 с.

171. Шевченко Н. В. Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм як нова форма державного фінансового контролю / Н. В. Шевченко // Сталій розвиток економіки. – 2018. – № 1. – С. 165 – 170

172. Шевченко Н. В. Розвиток державного фінансового контролю: сучасні тенденції та пріоритетні напрями [Електронне видання] / Н. В. Шевченко // Ефективна економіка. – 2016. – № 12. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5321>.

173. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / О. А. Шевчук. – Київ, 2014. – 30 с.

174. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: наукова парадигма

/ О. А. Шевчук // Вісник КНТЕУ. - 2011р. - №1.- С. 41-50.

175. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : монографія / О. А. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2013. – 431 с.

176. Шевчук О. А. Сутність системи державного фінансового контролю / О. А. Шевчук // Фінансовий простір. – 2015. – № 1. – С. 304–310.

177. Шеремет А. Д. Аудит : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : ИНФРА – М, 2001. – 352 с.

178. Шолойко А. С. Державна фінансова підтримка сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів в умовах застосування програмно-цільового методу бюджетного фінансування / А. С. Шолойко // Облік і фінанси АПК : науково-виробничий журнал. – 2011. – № 2. – С. 93–98.

179. Dikan L. The development of a typology of state audit in the international and national practice / L. Dikan, I. Shevchenko // Економіка розвитку. – 2016. – № 3 (79). – С. 34–40.

180. Grimwood M. Value for Money Auditing — toward Incorporating and Naturalistic Approach, Financial Accountability and Management / M. Grimwood, C. Tomkins. — 1986. — 24 p.

181. INTOSAI GOV 9120 "Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.issai.org/media\(599,1033\)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf](http://www.issai.org/media(599,1033)/INTOSAI_GOV_9120_E.pdf).

182. Merchan Francisco, 2002, Risk Management at the European Commission/ Francisco Merchan [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://fomm.europa.eu.int/Members/irc/budg>.

183. Oleksich Zh. A. Principles of assessing the level of independence of the supreme body of external financial control / Oleksich Zh. A., Oleksich D. V. // Socio-economic aspects of economics and management: Collection of scientific articles. Vol. 1 – Aspekt Publishing, Taunton, MA, United States of America, 2015. – P. 99-103.

184. Pratley Alan. 1997, Financial Control and .Audit in the European

Union / Alan Pratley // SIGMA Paper. – Nr. 19. – Paris, France, 1996. – P. 145 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.oecd.org/dataoecd>.

185. Public financial management and control law No. 5018. - Republic of Turkey, Ministry of Finance [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sgb.gov.tr>.

186. Shevchenko I. O. Theoretical principles of state financial audit of budget programs / I. O. Shevchenko // Матеріали за X-а Міжнародна научна практична конференція «Бюджетні питання світу на науку – 2014» (Софія, 17-25 грудня 2014 г.). – Софія : «Бял ГРАД-БГ» ООД, 2014. – С. 9 – 11.

187. Shevchenko I. O. The budget program: economic content and practice of implementation / I. O. Shevchenko // Baltic journal of economic studies. – 2017. – Vol. 3. – No. 4. – P. 294–301

188. Shevchenko I. O. The essence and the importance of state financial audit in contemporary economy / I. O. Shevchenko // Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної заочної конференції студентів і молодих учених вищих технічних навчальних закладів «Інтеграційні процеси та інноваційні технології. Досягнення та перспективи технічних наук» (іноземними мовами) (Харків, 9 квітня 2015 р.). – Х. : ХНАДУ, 2015. – С. 241–246.

189. Simmony Marc. 2002, Le Controle Financier Public dans le cadre de l'Union Europeenne de son elargissement / Marc Simmony Revue Francaise de Finances Publiques. – No. 77. – Paris, France.

190. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control - integrated Framework [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.coso.org/guidance.htm>.

191. Welcome to the world of PIFC - Introducing PIFC into Candidate, Western Balkan and European Neighbourhood Policy countries PIFC", European Commission, 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ec.europa.eu/budget>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Огляд основних авторефератів дисертацій за напрямом дослідження

Таблиця А.1

Огляд основних авторефератів дисертацій за напрямом «Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм»

Рік	Назва	Автор	Питання, яким приділено значну увагу												
			Програмно-цільовий метод бюджетування	Питання виконання бюджетних програм	Розробка законодавчого підрунтя	Сутність та змістДФК	Аудит ефективності	РеформуванняДФК	Внутрішній аудит державних фінансів	Державний фінансовий аудит діяльності	Аудит ефективності виконання бюджетних програм	Аудит державних фінансів	Зарубіжний		
2003	Контроль в державному управлінні України: теоретико-організаційні питання	Полінець О.П.			+										+
2005	Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки	Іващенко Л. А.			+						+				
2005	Облік, контроль та аналіз діяльності непідприємницьких організацій	Левицька С.О.										+			
2005	Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України	Ващенко І. В.			+	+									+
2005	Розвиток та вдосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні	Мамишев А. В.			+						+				
2006	Система фінансово-економічного контролю в Україні	Дрозд І.К.				+	+								

Продовження додатка А
Продовження таблиці А.1

Рік	Назва	Автор	Питання, яким приділено значну увагу											
			Програмно-цільовий метод бюджетування	Питання виконання бюджетних програм	Розробка законодавчого підрунтя	Сутність та зміст ДФК	Аудит ефективності	Реформування ДФК	Внутрішній аудит державних фінансів	Державний фінансовий аудит діяльності	Аудит ефективності виконання бюджетних програм	Аудит державних фінансів	Зарубіжний досвід	
2008	Єдина система державного фінансового контролю в Україні	Микитюк І.С.				+		+					+	
2008	Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України	Басанцов І.В.			+			+				+		
2009	Удосконалення фінансового контролю в системі державного управління	Зайцев В.М..			+							+	+	+
2009	Механізми вдосконалення фінансового контролю в системі державного управління	Рибачук В. Л.						+						+
2009	Правове регулювання фінансового контролю в бюджетному процесі (на прикладі Державного бюджету України)	Макух О.В.						+						
2009	Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів підприємствами вугільної галузі	Разумцев В.В.	+	+		+		+						

Продовження додатка А
Продовження таблиці А.1

Рік	Назва	Автор	Питання, яким приділено значну увагу												
			Програмно-цільовий метод бюджетування	Питання виконання бюджетних програм	Розробка законодавчого підрунтя	Сутність та змістДФК	Аудит ефективності	РеформуванняДФК	Внутрішній аудит державних фінансів	Державний фінансовий аудит діяльності	Аудит ефективності виконання бюджетних програм	Аудит державних фінансів	Зарубіжний досвід		
2009	Програмно-цільовий метод управління видатками бюджету	Потеряйло І.Ю.	+	+											
2010	Розвиток системи фінансового контролю в Україні	Виговська Н.Г.			+				+						
2010	Фінансовий контроль формування та використання коштів місцевих бюджетів	Грицюк І. В.										+		+	
2010	Внутрішній аудит у підвищенні ефективності діяльності підприємств	Хома Д.М.			+							+			
2011	Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні	Шевченко Н. В.							+			+		+	
2011	Контроль господарської діяльності бюджетних установ	Дорошенко О. О.						+						+	+
2011	Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти)	Дмитренко Г. В.			+					+					

Продовження додатка А
Продовження таблиці А.1

Рік	Назва	Автор	Питання, яким приділено значну увагу												
			Програмно-цільовий метод бюджетування	Питання виконання бюджетних програм	Розробка законодавчого підрунтя	Сутність та змістДФК	Аудит ефективності	РеформуванняДФК	Внутрішній аудит державних фінансів	Державний фінансовий аудит діяльності	Аудит ефективності виконання бюджетних програм	Аудит державних фінансів	Зарубіжний досвід		
2011	Планування видаткової частини місцевих бюджетів як інструмент соціально-економічного розвитку територій	Остріщенко Ю. В.		+											
2012	Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю	Пожар Т. О.			+							+		+	
2012	Правове забезпечення державного фінансового контролю в Україні	Губанова Т.О.			+									+	
2012	Державний фінансовий аудит програм розвитку туризму	Олендій О. Т.										+		+	+
2013	Державний внутрішній фінансовий контроль в бюджетному процесі	Коломийчук Н. М.			+				+			+		+	
2013	Науково-методичні засади організації системи державного аудиту ефективності в Україні	Олексіч Ж. А.									+	+			

Продовження додатка А
Продовження таблиці А.1

Рік	Назва	Автор	Питання, яким приділено значну увагу												
			Програмно-цільовий метод бюджетування	Питання виконання бюджетних програм	Розробка законодавчого підрунтя	Сутність та зміст ДФК	Аудит ефективності	Реформування ДФК	Внутрішній аудит державних фінансів	Державний фінансовий аудит діяльності	Аудит ефективності виконання бюджетних програм	Аудит державних фінансів	Зарубіжний досвід		
2013	Науково-методичне забезпечення розвитку фінансового контролю у сфері державних закупівель	Катроша Л.В										+		+	+
2013	Державний фінансовий контроль центральних органів виконавчої влади	Табенська Ю. В.				+		+	+			+			
2014	Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні	Дейнеко Є. В.			+	+		+	+					+	
2014	Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика	Шевчук О.А.				+		+				+		+	
2014	Управління фінансовою безпекою суб'єктів підприємництва	Фучеджи В. І.						+					+		+
2015	Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики	Піхоцький В.Ф.				+		+	+					+	

Продовження додатка А
Продовження таблиці А.1

Рік	Назва	Автор	Питання, яким приділено значну увагу											
			Програмно-цільовий метод бюджетування	Питання виконання бюджетних програм	Розробка законодавчого підрунтя	Сутність та змістДФК	Аудит ефективності	РеформуванняДФК	Внутрішній аудит державних фінансів	Державний фінансовий аудит діяльності	Аудит ефективності виконання бюджетних програм	Аудит державних фінансів	Зарубіжний досвід	
2015	Державний фінансовий контроль в системі забезпечення фінансової безпеки України	Есманов О.М.				+	+	+			+			
2015	Державний фінансовий контроль і аудит в управлінні ефективністю використання бюджетних коштів	Лин Я. І.				+		+		+	+		+	
2015	Управління фінансовою безпекою підприємств в умовах економічної нестабільності	Могиліна Л. А.						+				+		+
2015	Правове регулювання документальних перевірок, які здійснюються органами фінансового контролю України	Єна Р.О.			+						+		+	
2016	Внутрішній аудит бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю	Калінкін Д.В.							+		+			

Додаток Б

Перелік програм, які мають місце в українській управлінській практиці*Таблиця Б.1***Визначення програм, які мають місце в українській управлінській практиці**

Перелік програм	Визначення
Програми економічного та соціального розвитку України (стратегічні документи)	документ, який визначає цілі та пріоритети соціально-економічного розвитку й описують засоби і шляхи їх досягнення. Ці програми є однорічними, їх формування регламентоване законодавчо
програми діяльності Уряду	сукупність основних цілей та завдань, які уряд має вирішити в коротко- та середньостроковій перспективі
державні цільові програми	Комплекс взаємопов'язаних завдань та заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць
місцеві програми соціально-економічного та культурного розвитку	Комплекс цілей та завдань, показників соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальної одиниці, запланованих заходів для їх досягнення і реалізації. Їх регламентація закріплена законодавчо. Ці програми формуються за подібними державними програмами та є однорічними

Додаток В

Визначення поняття «розвиток»

Таблиця В.1

Підходи до визначення поняття «розвиток»

Джерело	Визначення поняття «розвиток»
А.І. Кузьмінський, В.П. Омеляленко	Розвиток — це специфічний процес зміни, результатом якого є виникнення якісно нового, поступальний процес сходження від нижчого до вищого, від простого до складного.
Г.С. Костюк	Розвиток — безперервний процес, що виявляється у кількісних змінах людської істоти, тобто збільшення одних і зменшення інших ознак (фізичних, фізіологічних, психічних тощо)
Тлумачний словник Ожегова, Тлумачний словник Єфремової	Розвиток – це процес закономірних змін, переходу з одного стану в інший, більш досконалий; перехід від старого якісного стану до нового, від простого до складного, від нижчого до вищого
Тлумачний словник Ушакова	Розвиток – це процес переходу з одного стану в інший, більш досконалий.
Енциклопедичних словник	Розвиток - спрямована, закономірна зміна
Перший соціальний словник	Розвиток - закономірне якісна зміна об'єкта під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів.
Енциклопедичний словник Брокгауза і Ефрона	Розвиток - еволюція, зміна, що призводить до нового стану суб'єкта розвитку, підвищення його соціальної цінності
Р.И.Хасбулатова	Розвиток означає зміну усіх його частин так, щоб воно більшою мірою відповідало вимогам навколишнього світу, що динамічно розвивається, і завданням розширення його внутрішніх можливостей для рішення проблем, що стоять

Трансформація головних завдань органу державного фінансового контролю

Редакція Закону	Завдання державної контрольно-ревізійної служби / органа державного фінансового контролю
<p>Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ</p>	<p>Стаття 2. Головні завдання державної контрольно-ревізійної служби</p> <p>Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.</p> <p>Державний контроль здійснюється у формі ревізій і перевірок.</p> <p>Ревізія - це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт.</p> <p>Перевірка - це обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.</p>
<p>Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» в редакції від 05.01.2006 р.</p>	<p>Стаття 2. Головні завдання державної контрольно-ревізійної служби</p> <p>Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів</p>

Редакція Закону	Завдання державної контрольно-ревізійної служби / органа державного фінансового контролю
	<p>господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують (отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи), виконання місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.</p> <p>Державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудиту та інспектування.</p> <p>Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.</p> <p>Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.</p> <p>Порядок проведення державною контрольно-ревізійною службою державного фінансового аудиту та інспектування встановлюється Кабінетом Міністрів України.</p> <p>На підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період їх фінансово-господарської діяльності відповідно до цього Закону проведено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою органів державної контрольно-ревізійної служби не проводиться.</p>
Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» від 02.12.2012 р.	<p>Стаття 2. Головні завдання органу державного фінансового контролю</p> <p>Головними завданнями органу державного фінансового контролю є: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного</p>

Продовження додатка В
Продовження таблиці В.2

Редакція Закону	Завдання державної контрольно-ревізійної служби / органа державного фінансового контролю
	<p>соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи), за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів, дотриманням законодавства про державні закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи.</p> <p>Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.</p>
Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» від 10.02.2015 р.	<p>Стаття 2. Головні завдання органу державного фінансового контролю Головними завданнями органу державного фінансового контролю є: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - підконтрольні установи), за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про державні закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.</p> <p>Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки закупівель, моніторинга закупівель та інспектування.</p>

Підходи до визначення завдань державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (узагальнено автором)

Завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	С.В. Степашин [142]	В.М. Родіонова [129]	В.В. Бурцев [13]	Є. Суконніков [135]	В.В. Филиппова [151]	О.М. Денисюк [135]	В.М. Родіонова [129]	О.А. Шевчук [175]	Л.О. Сухарева [145]	Т.В. Федченко [145]
<p>організація та здійснення контролю за своєчасним виконанням дохідних і видаткових статей бюджетів всіх рівнів за обсягами, структурою і цільовим призначенням; визначення ефективності та доцільності витрат державних коштів і використання державної власності; оцінка обґрунтованості дохідних і видаткових статей бюджетів всіх рівнів; фінансова експертиза проектів законів, а також нормативних актів органів державної влади, що передбачають витрати, які покриваються за рахунок коштів бюджету, чи впливають на формування та виконання бюджетів всіх рівнів; аналіз виявлених відхилень від установлених показників бюджетів всіх рівнів і підготовка пропозицій, спрямованих на їх усунення, а також удосконалення бюджетного процесу загалом; забезпечення надходження до дохідної частини державного бюджету податкових, митних та інших платежів, що забезпечують формування дохідної частини державного бюджету; оцінка ефективності діяльності міністерств і відомств щодо використання коштів державного бюджету та позабюджетних коштів; контроль правильності ведення бухгалтерського обліку та звітності; поліпшення бюджетної та податкової дисципліни;</p>	+									

Завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	С.В. Степашин [142]	В.М. Родіонова [129]	В.В. Бурцев [13]	Є. Суконников [135]	В.В. Филиппова [151]	О.М. Денисюк [135]	В.М. Родіонова [129]	О.А. Шевчук [175]	Л.О. Сухарева [145]	Т.В. Федченко [145]
виявлення резервів зростання дохідної бази бюджетів різних рівнів і зниження видаткової частини бюджету; контроль реалізації механізму міжбюджетних відносин; перевірка обігу коштів бюджету та позабюджетних коштів у банках та інших кредитних установах; контроль над формуванням і розподілом цільових бюджетних фондів фінансової підтримки регіонів; припинення незаконних рішень з надання податкових і митних пільг, державних дотацій та іншої допомоги окремим категоріям платників чи регіонам; виявлення фінансових зловживань у сфері бюджетних і міжбюджетних відносин										
перевірка своєчасності та повноти утворення фондів державних коштів; виявлення резервів зростання фінансових ресурсів держави; перевірку схоронності, ефективності та цільового використання фондів державних коштів; забезпечення повернення незаконно використаних державних коштів і надходження доходів від їх використання до бюджетів і позабюджетних фондів; контроль за проходженням державних коштів у сфері грошового обігу; перевірку виконання міжнародних фінансових зобов'язань держави; експертизу проекту державного бюджету та контроль за виконанням прийнятого бюджетного закону; фінансову експертизу проектів законів, інших нормативно-правових актів органів державної влади, що передбачають витрати державних коштів чи впливають на формування та використання фондів цих коштів; надання органам державної влади інформації про результати	+									

Завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	С.В. Степашин [142]	В.М. Родіонова [129]	В.В.Бурцев [13]	Є. Суконніков [135]	В.В. Филиппова [151]	О.М. Денисюк [135]	В.М. Родіонова [129]	О.А. Шевчук [175]	Л.О. Сухарева [145]	Т.В. Федченко [145]
<p>проведеного контролю; співробітництво з органами державного фінансового контролю іноземних держав і міжнародних організаціями, що займаються питаннями державного фінансового контролю; підготовка, перепідготовку та підвищення кваліфікації спеціалістів у сфері державного фінансового контролю</p>										
<p>проведення оцінки рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання; виявлення факторів (упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру), які негативно впливають на фінансові результати фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання; підготовка обґрунтованих пропозицій для підвищення ефективності управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання для якісних змін в управлінні державними ресурсами, усунення наявних недоліків і порушень та запобігання їх у подальшому</p>						+	+			
<p>аналіз адміністративних рішень; перевірка достовірності фінансової звітності; перевірка законності здійснення фінансових операцій; оцінка якості внутрішнього фінансового контролю; оцінка результативності заходів систем управління державними фінансами</p>						+	+			
<p>Контроль: будь-яких організаційно-правових форм, форм власності і видів діяльності (профілю),</p>			+							

Завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	С.В. Степашин [142]	В.М. Родіонова [129]	В.В.Бурцев [13]	Є. Суконніков [135]	В.В. Филиппова [151]	О.М. Денисюк [135]	В.М. Родіонова [129]	О.А. Шевчук [175]	Л.О. Сухарева [145]	Т.В. Федченко [145]
<p>об'єднань організацій, підприємців щодо дотримання ними нормативних правових актів, що містять юридичні норми, які регулюють відносини, що виникають у процесі їх фінансово-господарської (підприємницької) діяльності, і управління цими відносинами (включаючи організацію систем внутрішньогосподарського планування, регулювання, обліку, контролю й аналізу); контроль державних організацій щодо дотримання ними правових актів індивідуального характеру (наказів, розпоряджень вищих державних організацій тощо), що безпосередньо стосуються їх фінансово-господарської діяльності;</p> <p>бюджетних установ, державних унітарних підприємств, організацій з державною участю чи особливо пов'язаних із діяльністю держави матеріальні ресурси, мають надані органами державної влади податкові, митні та інші пільги і преференції) щодо ефективності різних аспектів їх фінансово-господарської діяльності (оцінка ефективності); визначення доцільності їх діяльності (за напрямками та сегментами);</p> <p>за станом і використанням державних запасів та резервів;</p> <p>за своєчасністю та повнотою розрахунків за виконаними державними замовленнями;</p> <p>за виконанням планових завдань з надання державних послуг і дотриманням нормативів фінансових витрат на їх надання;</p> <p>за законністю та правильністю квотування (введення кількісних і вартісних обмежень на певний строк за певними товарами, роботами, послугами) і дотримання експортних та інших квот;</p> <p>за законністю та правильністю надання і використання податкових, митних та інших фінансових пільг і преференцій суб'єктам господарювання;</p>			+							

Продовження додатка В
Продовження таблиці В.3

Завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	С.В. Степашин [142]	В.М. Родіонова [129]	В.В. Бурцев [13]	Є. Суконніков [135]	В.В. Филиппова [151]	О.М. Денисюк [135]	В.М. Родіонова [129]	О.А. Шевчук [175]	Л.О. Сухарева [145]	Т.В. Федченко [145]
<p>за правильністю (дотриманням установленого законодавством порядку) обігу державних коштів у кредитній системі, включаючи розрахунково-касове обслуговування, депозити, розміщення цінних паперів, кредитування через банки чи банками під гарантії органів виконавчої влади тощо), за правильністю організації грошового обігу загалом;</p> <p>за повнотою та своєчасністю використання банківською системою відповідних операцій з перерахування бюджетних коштів (виконанням платіжних документів на перерахування та зарахування коштів тощо);</p> <p>за доцільністю залучення державою і цільовим спрямуванням й ефективністю використання зовнішніх і внутрішніх позик (фінансових, матеріальних засобів, що залучаються державою із зовнішніх чи іноземних (від іноземних держав, їх фізичних і юридичних осіб, міжнародних організацій і міждержавних утворень) і внутрішніх джерел); за станом, обслуговуванням і погашенням державного зовнішнього та внутрішнього боргу (оптимальністю системи управління боргом); за своєчасністю, повнотою та порядком погашення іноземними державами,</p>										
<p>їх юридичними особами, міжнародними організаціями та міждержавними утвореннями своїх заборгованостей;</p> <p>за правильним (законним) і економічно обґрунтованим розподілом усіх видів платежів та асигнувань затвердженого бюджету; правильністю й обґрунтованістю розрахунків кошторисних призначень; повнотою, своєчасністю та структурною відповідністю і цільовим призначенням дохідних і видаткових статей бюджету і кошторисів позабюджетних фондів держави;</p> <p>за дотриманням головними розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів умов їх виділення, розподілу, отримання, використання (включаючи перевірку законності, доцільності,</p>										

Продовження додатка В
Продовження таблиці В.3

Завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	С.В. Степашин [142]	В.М. Родіонова [129]	В.В. Бурцев [13]	Є. Суконніков [135]	В.В. Филиппова [151]	О.М. Денисюк [135]	В.М. Родіонова [129]	О.А. Шевчук [175]	Л.О. Сухарева [145]	Т.В. Федченко [145]
<p>повноти, своєчасності та цільового призначення) використання державних фінансових ресурсів; за законністю та доцільністю надання державних фінансових і майнових гарантій; за схоронністю, правильністю зберігання й обслуговування, законністю та правильністю використання, законністю, доцільністю й ефективністю розпорядження матеріальними цінностями держави; за правильністю використання, законністю, доцільністю й ефективністю розпорядження нематеріальними об'єктами державної власності; за законністю, доцільністю й ефективністю організації та проведення перетворення форм власності; за забезпеченням фінансової безпеки держави</p>			+							
<p>забезпечення правильності складання та виконання бюджету; дотримання податкового та бюджетного законодавства; перевірку ефективності та цільового використання бюджетних коштів і коштів позабюджетних фондів; поліпшення бюджетної та податкової дисципліни; контроль за реалізацією механізму міжбюджетних відносин; перевірку обігу коштів бюджетних і позабюджетних фондів у банках та інших кредитних установах; контроль за формуванням і розподілом цільових бюджетних фондів фінансової підтримки регіонів</p>			+							

Продовження додатка В
Продовження таблиці В.3

Завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	С.В. Степашин [142]	В.М. Родіонова [129]	В.В. Бурцев [13]	Є. Суконніков [135]	В.В. Филиппова [151]	О.М. Денисюк [135]	В.М. Родіонова [129]	О.А. Шевчук [175]	Л.О. Сухарева [145]	Т.В. Федченко [145]
<p>цільовому та належному використанні державних фінансових коштів і об'єктів державної власності; правлінні економікою держави у суворій відповідності законодавству; здійсненні нормативної адміністративної діяльності</p>					+					
<p>перевірка дотримання чинного законодавства щодо порядку формування і використання фінансових ресурсів держави; перевірка ефективності використання потенціалу бюджетної сфери в інтересах розвитку суспільства та задоволення соціальних потреб; встановлення повноти і своєчасності виконання фінансових зобов'язань, перевірка дотримання фінансової дисципліни, виявлення відхилень від прийнятих стандартів; сприяння правильній організації та веденню бухгалтерського обліку, складання достовірної звітності; розробка заходів щодо попередження майбутніх фінансових зловживань</p>								+		
<p>оцінка досягнення мети бюджетної програми (результативність); аналіз раціональності прийнятого управлінського рішення (розгляд можливих альтернатив, пріоритетності бюджетних витрат); контроль за структурною відповідністю та цільовим призначенням доходних і витратних статей бюджетної програми; встановлення ступеня ефективності використання матеріальних і нематеріальних ресурсів, що задіяні на виконання бюджетної програми; контроль раціональності використання трудових ресурсів, оцінка продуктивності їх праці;</p>									+	+

Продовження додатка В

Продовження таблиці В.3

Завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	С.В. Степашин [142]	В.М. Родіонова [129]	В.В.Бурцев [13]	Є. Суконніков [135]	В.В. Филиппова [151]	О.М. Денисюк [135]	В.М. Родіонова [129]	О.А. Шевчук [175]	Л.О. Сухарева [145]	Т.В. Федченко [145]
оцінка впливу результатів виконання бюджетної програми на фінансові потоки держави; визначення соціального ефекту від виконання бюджетної програми; виявлення резервів підвищення ефективності виконання бюджетної програми (наприклад: розробка механізмів попередження нераціональних, витрат, зниження собівартості, максимізація результату тощо); розробка варіантів оптимізації системи управління фінансово-господарської діяльності суб'єктів для подальшого виконання									+	+

Додаток Д

Аналіз законодавчого підґрунтя державного фінансового аудиту в Україні

Таблиця Д.1

Аналіз витягів з нормативно-правового акту стосовно визначення державного фінансового аудиту

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Витяг з нормативно-правового акту стосовно визначення державного фінансового аудиту	Ключова ознака
1	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI	<p>Ст.19 «...На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства.»</p> <p>Ст. 26 «Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує: оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту)...»</p> <p>«Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах.»</p> <p>«Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.</p> <p>Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України.»</p> <p>Ст. 111 «Міністерство фінансів України в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, якщо інше не передбачено законодавством.»</p> <p>Ст. 113 «До повноважень органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:</p> <p>1) цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту);</p> <p>б) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів.»</p>	аудит визначено як складову бюджетного контролю; проводиться на всіх стадіях бюджетного процесу як централізовано, так і децентралізовано - розпорядниками бюджетних коштів

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Витяг з нормативно-правового акту стосовно визначення державного фінансового аудиту	Ключова ознака
2	Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15.12.2005 р. №3202–IV	« Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою та органами державної контрольно-ревізійної служби відповідно до законів.»	державний фінансовий аудит визначено як різновид державного фінансового контролю
3	Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.93 р. № 2940-XII №3202–IV	Ст. 2 «Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту , перевірки державних закупівель та інспектування.» Ст. 3 «Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.» Ст. 8. «Орган державного фінансового контролю: 1) здійснює державний фінансовий контроль та контроль за: станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;...»	державний фінансовий аудит визначено як різновид державного фінансового контролю
4	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм Постанова від 10.08.2004 р. №1017	«...Порядок визначає механізм здійснення Держфінінспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (далі - аудит ефективності). Аудит ефективності - це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Аудит ефективності проводиться Держфінінспекцією, її територіальними органами...»	аудит ефективності визначено як форму ДФК;

Продовження додатка Д

Продовження таблиці Д.1

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Витяг з нормативно-правового акту стосовно визначення державного фінансового аудиту	Ключова ознака
5	Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ від 31.12.2004 р. №1777	«...Порядок визначає механізм проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ (далі - фінансово-господарський аудит. Фінансово-господарський аудит - це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності.» «Фінансово-господарський аудит проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби за планами, які складаються та затверджуються у порядку, визначеному законодавством.»	фінансово-господарський аудит визначено як формуДФК
6	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 25.03.2006 р. №361	«...Порядок визначає механізм проведення Держфінінспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі - аудит).»	визначеноДФА
7	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів від 12.05.2007 № 698	«...Порядок визначає механізм проведення Держфінінспекцією, її територіальними органами (далі - контролюючий орган) державного фінансового аудиту виконання місцевого бюджету (далі - аудит). Аудит проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.»	визначено метуДФА
8	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій від	«...Порядок визначає механізм проведення Держфінінспекцією, її територіальними органами (далі - контролюючий орган) державного фінансового аудиту окремих господарських операцій , що здійснюються суб'єктами господарювання (далі - операційний аудит).» «Основним завданням операційного аудиту є сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності.»	визначено завданняДФА

	25.06.2014 p. № 214		
--	---------------------	--	--

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Витяг з нормативно-правового акту стосовно визначення державного фінансового аудиту	Ключова ознака
9	Порядок здійснення Державною фінансовою інспекцією України контролю за станом внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому централь-ному органі викона-вчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях від 31.07.2014 № 794	«...Порядок визначає механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів контролю за станом внутрішнього аудиту що здійснюється шляхом оцінки якості внутрішнього аудиту Державною фінансовою інспекцією України (далі - Держфінінспекція) та її територіальними органами (далі - органи Держфінінспекції) у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, у Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях...»	якість внутрішнього аудиту оцінює ДФІ України

Продовження додатка Д
Таблиця Д.3

Термінологічний ряд державного аудиту в роботах вітчизняних та зарубіжних вчених (узагальнено автором)

Визначення поняття	Мних Є.В. [36]	Дусаєва Е.М. [43]	Степашин СВ. [142]	Галансков Е.В.	Дікань .Л.В.[44]	Шевчук О.А. [176]	Н.І. Рубан [130]	В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко [135]
Державний фінансовий аудит	+							
Аудит ефективності		+	+		+	+		
Аудит результативності								
Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання							+	
Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ	+							
Фінансово-господарський аудит							+	
Державний фінансовий аудит окремих господарських операцій								
Операційний аудит					+			
Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів	+							
Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм	+							
Державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державної та комунальної форми власності	+						+	
Аудит раціональності						+		
Аудит адекватності						+		
Комплексний аудит цільових програм				+				
Аудит оцінки ефективності					+			
Аудит управління					+			
Аудит адміністративної діяльності								+

Додаток Е

**Аналіз фінансового аудиту, аудиту відповідності та аудиту
ефективності (узагальнено автором)**

Таблиця Е.1

**Порівняльний аналіз фінансового аудиту, аудиту відповідності та
аудиту ефективності (узагальнено автором)**

Ознака порівняння	Фінансовий аудит (financial audit)	Аудит відповідності (compliance audit)	Аудит ефективності (performance audit)
Нормативне регулювання	ISSAI 200 «Фундаментальні принципи фінансового аудиту» [62]; ISSAI 1000-2999 «Керівні принципи фінансового аудиту» [61]	ISSAI 400 «Фундаментальні принципи аудиту відповідності» [64]; ISSAI 4000-4999 «Керівні принципи аудиту відповідності» [140]	ISSAI 300 «Фундаментальні принципи аудиту ефективності» [63]; ISSAI 3000-3999 «Керівні принципи аудиту ефективності» [140]
	ISSAI 1 «Лімська Декларація керівних принципів аудиту державних фінансів» [84]; ISSAI 100 «Фундаментальні принципи аудиту державного сектора» [60]		
Предмет	фінансове становище, діяльність, рух грошових коштів або інші елементи, які визнаються, вимірюються і відображені в бухгалтерській звітності, фінансові документи	визначається рамками аудиту, діяльність, фінансові операції або інформація	будь-яка інформація, корисна і необхідна для прийняття управлінських рішень
Мета	Висловити думку аудитора про достовірність бухгалтерського обліку і бухгалтерської звітності у всіх істотних аспектах (критерій - дотримання законодавства)	Перевірка відповідності діяльності, фінансових операцій та інформації в усіх суттєвих аспектах діючому законодавству та нормативам організації	Підготувати висновки і рекомендації (відповідно до аудиторського завдання) відносно систем обліку, контролю й управління, корисні для прийняття управлінських рішень і вдосконалення даних систем за критерієм економічної доцільності, результативності і продуктивності

Продовження додатка Е

Продовження таблиці Е.1

Ознака порівняння	Фінансовий аудит (financial audit)	Аудит відповідності (compliance audit)	Аудит ефективності (performance audit)
Критерії	Фінансова звітність та управлінські документи	залежить від теми аудиту, можуть бути конкретним або більш загальним, і можуть бути взяті з різних джерел, в тому числі законів, положень, стандартів і передової практики	економічність (economy), результативність (effectiveness), ефективність (efficiency)
Предмет	фінансове становище, діяльність, рух грошових коштів або інші елементи, які визнаються, вимірюються і відображені в бухгалтерській звітності, фінансові документи	визначається рамками аудиту, діяльність, фінансові операції або інформація	будь-яка інформація, корисна і необхідна для прийняття управлінських рішень
Користувачі результатів аудиту	В основному зовнішні щодо організації, але результати корисні і для внутрішніх користувачів		Внутрішні користувачі, менеджери різних рівнів
Процедури аудиту	Спостереження, запит, перерахунок, аналітичні процедури. Процедури орієнтовані на контроль повної відповідності документів обліковому ланцюжку		Спостереження, запит, перерахунок. Акцент робиться на аналітичні процедури, перелік яких визначається конкретним завданням
Документування аудиту	Форми робочих документів на встановлена. Кількість документів залежить від характеру завдання.		

Визначення поняття «державний фінансовий аудит» (узагальнено автором)

Джерело	Визначення державного фінансового аудиту
Господарський кодекс України. Науково-практичний коментар[2]	різновид державного контролю, покликаний контролювати діяльність осіб, наділених правом управління публічними фінансами (керівництво державних підприємств, установ та організацій тощо).
Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»[34]	різновид державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.
Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і ком-го майна»[117]	перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.
Немченко В.В [43, с. 55]	форма державного фінансового контролю, спрямована на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності
Жирна Ж.А.[54, с. 293]	інститут державного аудиту, який діє від імені та в інтересах суспільства, має право на незалежну і самостійну оцінку дій органів влади, є не тільки найважливішим елементом системи попередження можливих помилок планування та порушення виконання, але також виконує функцію забезпечення законності рішень держави
Дікань Л В [42, с. 23]	перевірка та аналіз законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів активів, майна правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності а також доцільності управлінської діяльності з метою надання рекомендацій щодо покращення діяльності об'єкта

Додаток Ж

Принципи аудиту державного сектора згідно з ISSAI 100 [74]



Рис. Ж.1. Принципи аудиту державного сектора згідно з ISSAI 100

Додаток 3

Фундаментальні принципи державного аудиту

Таблиця 3.1

Назва та сутність принципів державного аудиту

Назва принципу	Сутність принципу
Загальні принципи	
Етика і незалежність	Аудитори повинні відповідати етичним нормам і бути незалежними
Професійне судження, належна обережність і скептицизм	Аудитори повинні дотримуватись професійної поведінки, застосовуючи професійний скептицизм, професійне судження і належну обережність в ході аудиту. При цьому вони повинні гарантувати професійність своїх дій. Професійне судження передбачає застосування колективних знань, навичок і досвіду у процесі аудиту. Аудитори повинні уникати будь-яких дій, які могли б дискредитувати їх роботу
Контроль якості	Аудитори повинні проводити аудит відповідно до професійних стандартів контролю якості. Контроль якості ВОДА політики і процедур повинен відповідати професійним стандартам. Мета полягає в тому, щоб переконатися, що перевірки проводяться на стабільно високому рівні
Аудиторські групи та навички	Аудитори повинні володіти знаннями і навичками, необхідними для успішного завершення аудиту. Це включає в себе розуміння і практичний досвід з виду аудиту, що проводиться, знайомство з застосовуваними стандартами і законодавством, розуміння діяльності підприємства. Аудитори повинні підтримувати свою професійну компетентність через безперервний професійний розвиток. У певних випадках або за необхідності, відповідно до повноважень ВОДА та чинного законодавства, аудитор може використовувати роботу внутрішніх аудиторів, інших аудиторів або експертів. Тим не менш, ВОДА несе виняткову відповідальність за висновки, надані з використанням роботи, виконаної третіми особами

Назва принципу	Сутність принципу
Аудиторський ризик	Аудитори повинні управляти ризиками надання звіту, який не відповідає обставинам аудиту, тобто є недоречним. При цьому аудитор здійснює процедури для зменшення ризику, визнаючи, що обмеження, властиві всім видам аудиту, випивають на неможливість забезпечити абсолютну впевненість. Коли мета полягає в забезпеченні достатньої впевненості, аудитор повинен знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня, враховуючи обставини аудиту
Суттєвість (матеріальність)	Аудитори повинні розглядати суттєвість в процесі аудиту. Суттєвою є інформація, знання якої користувачами може вплинути на їх рішення. Визначення суттєвості є предметом професійного судження аудитора. Суттєвість може мати як кількісні, так і якісні аспекти. Міркування суттєвості впливають на рішення, що стосуються характеру, термінів проведення, обсягу аудиторських процедур та оцінки результатів аудиту. Міркування можуть включати проблеми зацікавлених сторін, суспільні інтереси, нормативні вимоги і наслідки для суспільства
Документація	Аудитори повинні готувати аудиторську документацію детально, щоб забезпечити чітке уявлення про виконані роботи, докази, отримані висновки. Аудиторська документація повинна включати стратегію аудиту та план аудиту
Комунікація	Аудитори повинні встановити ефективні комунікації в процесі аудиту, що включає в себе отримання інформації, яка відноситься до аудиту, та забезпечення своєчасних спостережень для повноти висновків
Проведення аудиту	Аудитори повинні виконувати аудиторські процедури, які забезпечують достатні докази, що підтверджують аудиторський висновок. Аудитор повинен дотримуватися всіх вимог щодо конфіденційності, оцінити аудиторські докази і на їх підставі зробити висновки

Назва принципу	Сутність принципу
Планування аудиту	<p>Аудитори повинні гарантувати, що умови аудиту чітко встановлені. У плані має міститися важлива інформація, що може включати в себе тему, масштаби і цілі аудиту, доступ до даних, звіт, який буде результатом аудиту, процес аудиту, звернення осіб, а також роль і відповідальність різних сторін угоди. Аудитори повинні отримати уявлення про характер аудированої особи, що включає в себе розуміння відповідних цілей, операцій, нормативно-правової бази, внутрішнього контролю, фінансової та інших систем і бізнес-процесів, дослідження потенційних джерел аудиторських доказів.</p> <p>Аудитори повинні планувати свою роботу, щоб переконатися, що аудит проводиться ефективно. Планування потрібно для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Планування конкретних аудитів включає стратегічний і оперативний аспекти. Стратегічне планування має визначити сферу аудиту, цілі і підхід. Оперативне планування передбачає встановлення графіка аудиту та визначення характеру, часових рамок і масштаб аудиторських процедур. План аудиту має реагувати на значні зміни в обставинах і умовах аудиту, а тому є повторюваним процесом, який відбувається в ході аудиту</p>
Звітність і реалізація матеріалів аудиту	<p>Аудитори повинні підготувати звіт на основі зроблених висновків.</p> <p>Процес аудиту включає в себе підготовку звіту, повідомлення зацікавлених сторін про результати аудиту, інших осіб, відповідальних за управління, та широкої громадськості. Метою є також сприяння вжиттю подальших заходів і коригувальних дій</p>

Додаток И

Базові принципи державного аудиту, адаптовані під стандарти INTOSAI

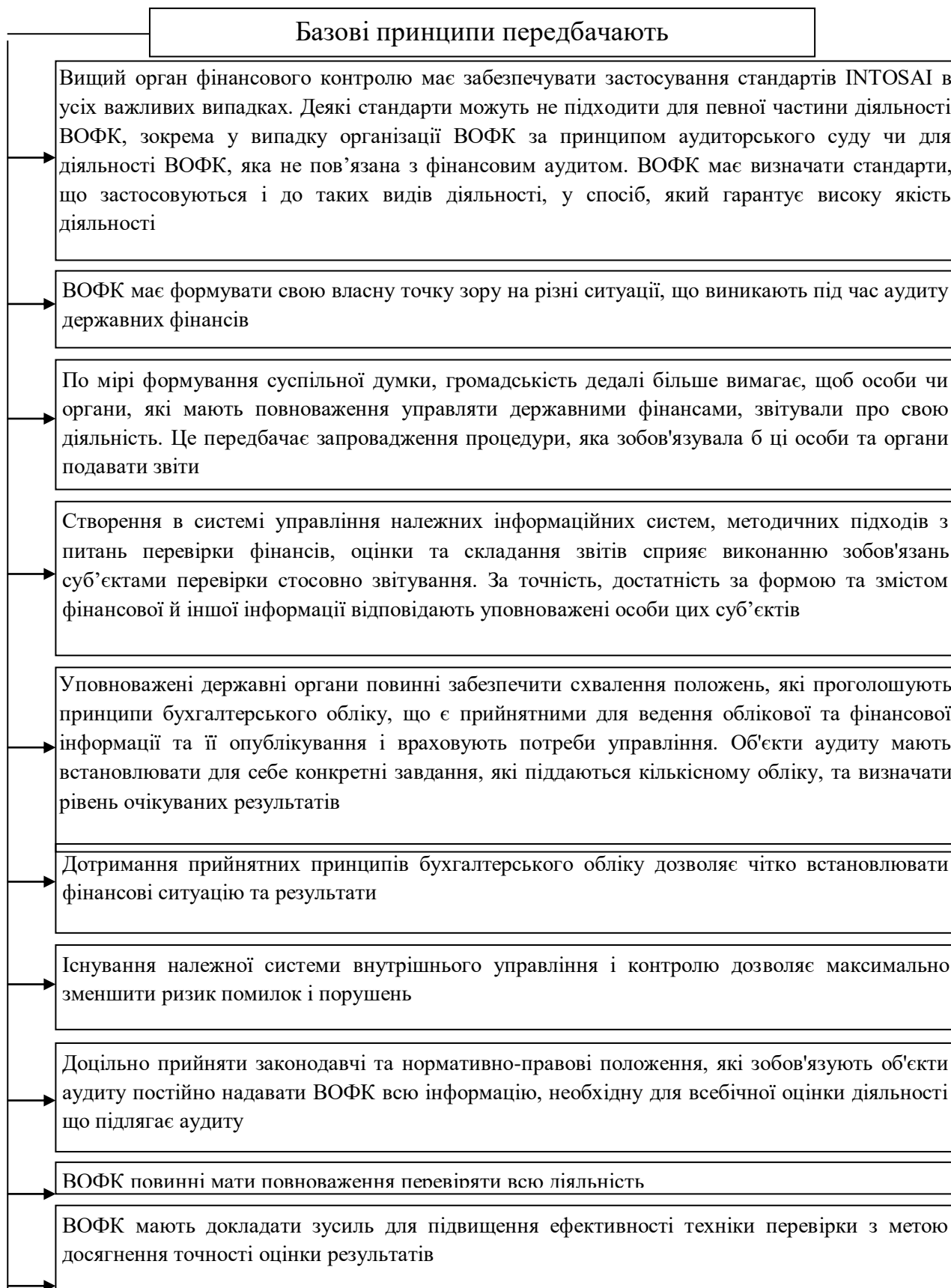


Рис. И.1. Базові принципи державного аудиту

Регресійний аналіз

Regression Analysis - Linear model: $Y = a + b \cdot X$

Dependent variable: Y

Independent variable: X1

Parameter	Standard Estimate	T Error	Statistic	P-Value
Intercept	-4194,33	499,571	-8,39587	0,0000
Slope	0,320543	0,0290571	11,0315	0,0000

Analysis of Variance

Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	3,27902E6	1	3,27902E6	121,69	0,0000
Residual	916123,0	34	26944,8		

Total (Corr.) 4,19514E6 35

Correlation Coefficient = 0,884095

R-squared = 78,1623 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 77,52 percent

Standard Error of Est. = 164,149

Mean absolute error = 119,959

Durbin-Watson statistic = 2,67376 (P=0,0114)

Lag 1 residual autocorrelation = -0,33868

The StatAdvisor

The output shows the results of fitting a linear model to describe the relationship between Y and X1. The equation of the fitted model is

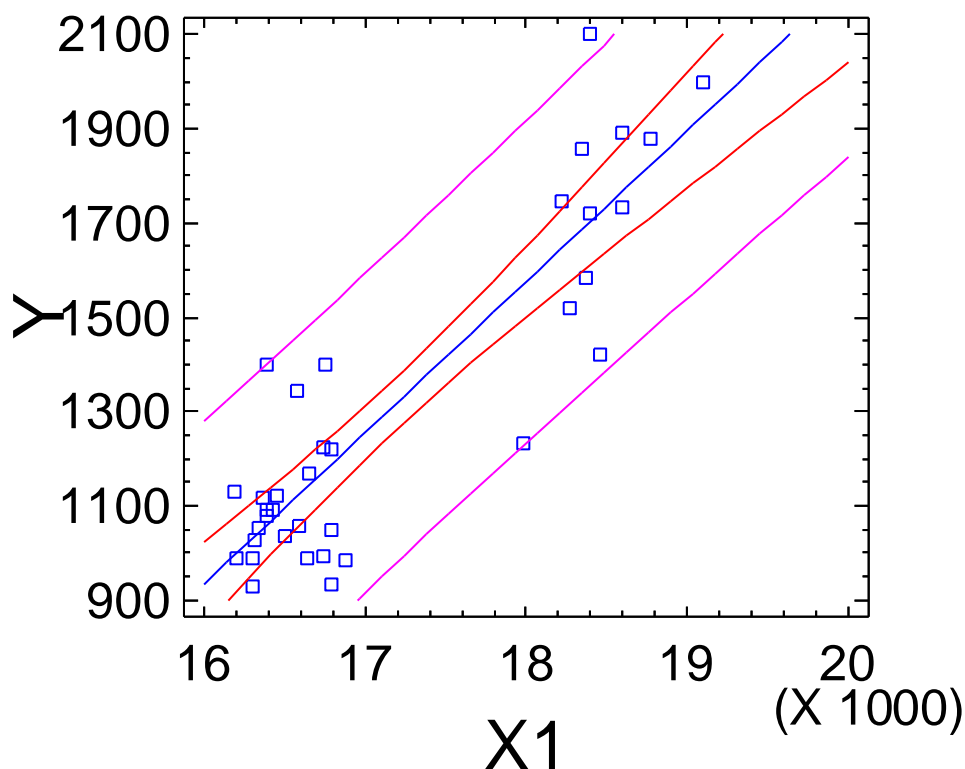
$$Y = -4194,33 + 0,320543 \cdot X1$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0.01, there is a statistically significant relationship between Y and X1 at the 99% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 78,1623% of the variability in Y. The correlation coefficient equals 0,884095, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows

the standard deviation of the residuals to be 164,149. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu. The mean absolute error (MAE) of 119,959 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0.05, there is an indication of possible serial correlation. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern which can be seen.

Plot of Fitted Model



Regression Analysis - Linear model: $Y = a + b \cdot X$

Dependent variable: Y

Independent variable: X2

Parameter	Estimate	Standard Error	T Statistic	P-Value
Intercept	-5243,9	786,108	-6,67071	0,0000
Slope	0,0815342	0,00977307	8,34273	0,0000

Analysis of Variance

Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	2,81838E6	1	2,81838E6	69,60	0,0000
Residual	1,37677E6	34	40493,2		

Total (Corr.) 4,19514E6 35

Correlation Coefficient = 0,819645

R-squared = 67,1819 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 66,2166 percent

Standard Error of Est. = 201,229

Mean absolute error = 157,8

Durbin-Watson statistic = 1,96984 (P=0,3958)

Lag 1 residual autocorrelation = -0,00299058

The StatAdvisor

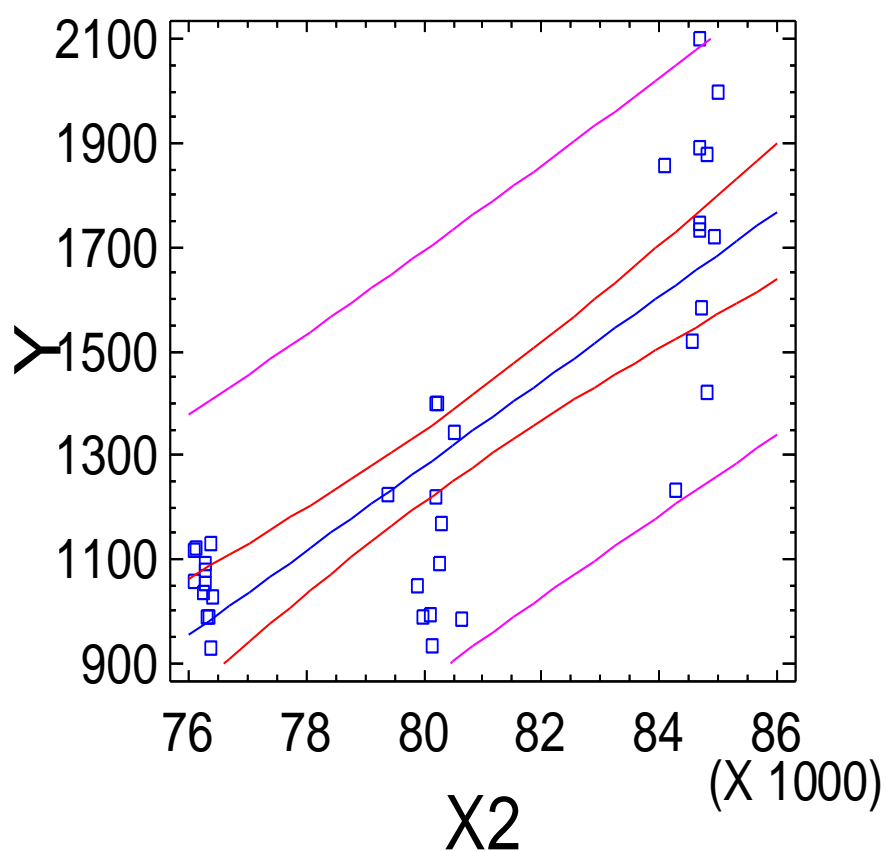
The output shows the results of fitting a linear model to describe the relationship between Y and X2. The equation of the fitted model is

$$Y = -5243,9 + 0,0815342 \cdot X2$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0.01, there is a statistically significant relationship between Y and X2 at the 99% confidence level. The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 67,1819% of the variability in Y. The correlation coefficient equals 0,819645, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 201,229. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option

from the text menu. The mean absolute error (MAE) of 157,8 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0.05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals.

Plot of Fitted Model



Regression Analysis - Linear model: $Y = a + b \cdot X$

Dependent variable: Y

Independent variable: X3

Parameter	Estimate	Standard Error	T Statistic	P-Value
Intercept	299,305	126,956	2,35755	0,0243
Slope	0,542209	0,065753	8,24615	0,0000

Analysis of Variance

Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	2,79675E6	1	2,79675E6	68,00	0,0000
Residual	1,3984E6	34	41129,3		

Total (Corr.) 4,19514E6 35

Correlation Coefficient = 0,816494

R-squared = 66,6663 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 65,6859 percent

Standard Error of Est. = 202,804

Mean absolute error = 157,874

Durbin-Watson statistic = 1,89234 (P=0,3084)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,0250894

The StatAdvisor

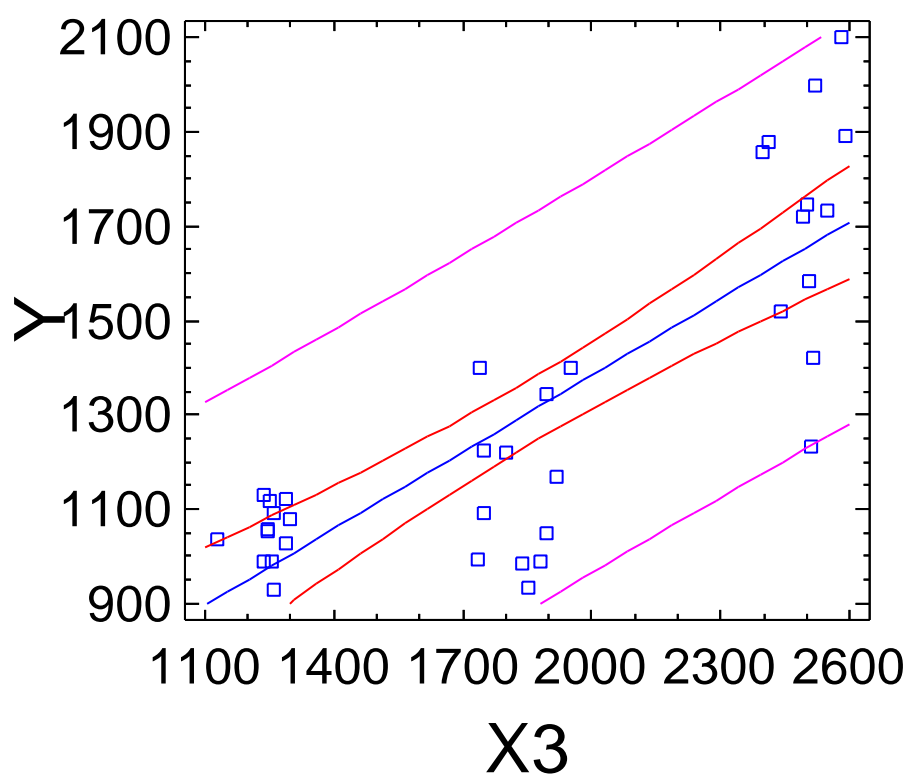
The output shows the results of fitting a linear model to describe the relationship between Y and X3. The equation of the fitted model is

$$Y = 299,305 + 0,542209 \cdot X3$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0.01, there is a statistically significant relationship between Y and X3 at the 99% confidence level. The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 66,6663% of the variability in Y. The correlation coefficient equals 0,816494, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 202,804. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option

from the text menu. The mean absolute error (MAE) of 157,874 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0.05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals.

Plot of Fitted Model



Множинний регресійний аналіз

Multiple Regression Analysis

 Dependent variable: Y

Parameter	Standard Estimate	T Error	Statistic	P-Value
CONSTANT	-3377,51	4827,3	-0,699668	0,4892
X1	0,313084	0,0780432	4,01168	0,0003
X2	-0,0105574	0,0733076	-0,144015	0,8864
X3	0,0857811	0,473409	0,181199	0,8574

 Analysis of Variance

Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	3,28025E6	3	1,09342E6	38,24	0,0000
Residual	914896,0	32	28590,5		

 Total (Corr.) 4,19514E6 35
 Correlation Coefficient = 0,9265
 R-squared = 78,1915 percent
 R-squared (adjusted for d.f.) = 76,147 percent
 Standard Error of Est. = 169,087
 Mean absolute error = 119,76
 Durbin-Watson statistic = 2,65679 (P=0,0079)
 Lag 1 residual autocorrelation = -0,331029

The StatAdvisor

The output shows the results of fitting a multiple linear regression model to describe the relationship between Y and 3 independent variables. The equation of the fitted model is

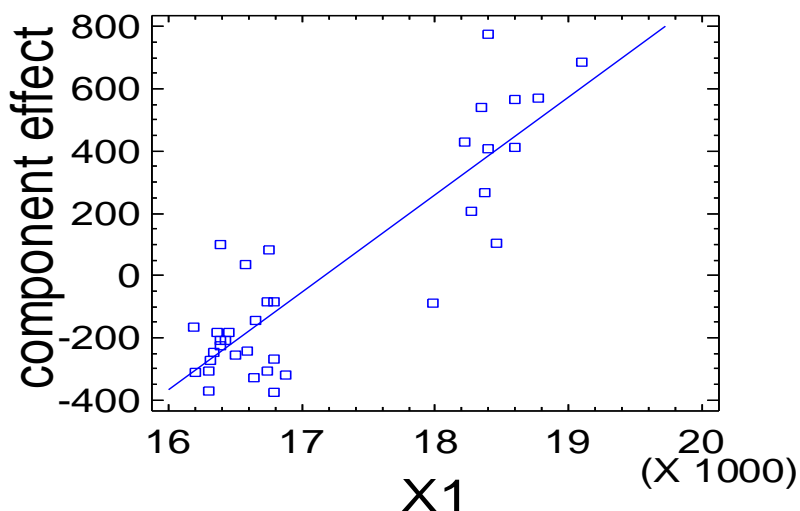
$$Y = -3377,51 - 0,313084 \cdot X1 + 0,0105574 \cdot X2 - 0,0857811 \cdot X3$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0.01, there is a statistically significant relationship between the variables at the 99% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 78,1915%

of the variability in Y. The adjusted R-squared statistic, which is more suitable for comparing models with different numbers of independent variables, is 76,147%. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 169,087. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Reports option from the text menu. The mean absolute error (MAE) of 119,76 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0.05, there is an indication of possible serial correlation. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern which can be seen. In determining whether the model can be simplified, notice that the highest P-value on the independent variables is 0,8864, belonging to X2. Since the P-value is greater or equal to 0.10, that term is not statistically significant at the 90% or higher confidence level. Consequently, you should consider removing X2 from the model.

Component+Residual Plot for Y



Додаток Л

**Показники оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту
виконання бюджетних програм за 2011-2016 рр.**

Таблиця Л.1

**Динаміка показників оцінки рівня розвитку державного фінансового
аудиту виконання бюджетних програм за 2011-2016 рр.**

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
Питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості контрольних заходів	0,0039	0,0040	0,0054	0,0013	0,0060	0,0071
Питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості державних фінансових аудитів	0,1933	0,2135	0,2482	0,1422	0,1727	0,1557
Коефіцієнт виконання плану державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	0,9630	0,9268	1,0000	0,9394	1,0435	0,9500
Питома вага сум, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів в загальній сумі виявлених фінансових порушень	0,0039	0,0040	0,0054	0,0019	0,0060	0,0071
Питома вага сум, усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм в загальній сумі усунутих фінансових порушень	0,0039	0,0040	0,0054	0,0040	0,0060	0,0071
Питома вага суми економічного ефекту від пропозицій за результатами державних фінансових аудитів виконанням бюджетних програм в сумі економічного ефекту від впровадження результатів державних фінансових аудитів	0,0001	0,0001	0,0002	0,0001	0,0003	0,0004
Коефіцієнт розвитку державних аудиторів	0,8253	0,8705	0,5796	0,5942	0,5834	0,5566
Коефіцієнт достатності кадрового забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	0,8161	0,8785	0,8594	0,7346	0,7691	0,8197

Продовження додатка Л
Продовження таблиці Л.1

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
Коефіцієнт залучення незалежних експертів до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	0,6538	0,4737	0,6286	0,4516	0,2083	0,1053
Коефіцієнта упровадження аудиторських рекомендацій за результатами державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	0,0039	0,0040	0,0054	0,0013	0,0060	0,0071
Питомиї ваги державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, планування яких проводиться з урахування вимог міжнародних стандартів в загальній кількості проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	0,0000	0,0000	0,0286	0,0323	0,1667	0,2105
Коефіцієнт дотримання строків проведення державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	0,8846	0,7895	0,8000	0,7742	0,8333	0,8947

Додаток М

**Побудова таксономічного показника, що характеризує рівень
розвитку держаного фінансового аудиту виконання бюджетних програм**

Таблиця М.1

**Система стандартизованих даних для оцінки рівня розвитку
державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм методом
таксономії**

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
Питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості контрольних заходів	-0,3617	-0,3048	0,3917	-1,6299	0,6762	1,2285
Питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості державних фінансових аудитів	0,1456	0,6604	1,5471	-1,1586	-0,3813	-0,8132
Коефіцієнт виконання плану державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	-0,1712	-0,9981	0,6764	-0,7106	1,6713	-0,4678
Питома вага сум, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів в загальній сумі виявлених фінансових порушень	-0,4561	-0,3931	0,3773	-1,5228	0,6919	1,3028
Питома вага сум, усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм в загальній сумі усунутих фінансових порушень	-0,8960	-0,8088	0,2584	-0,7883	0,6942	1,5405
Питома вага суми економічного ефекту від пропозицій за результатами державних фінансових аудитів виконанням бюджетних програм в сумі економічного ефекту від впровадження результатів державних фінансових аудитів	-1,1232	-0,5332	-0,1098	-0,5322	0,6406	1,6578

Продовження додатка М
Продовження таблиці М.1

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
Коефіцієнт розвитку державних аудиторів	1,1185	1,4402	-0,6317	-0,5274	-0,6043	-0,7953
Коефіцієнт достатності кадрового забезпечення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	0,0585	1,2153	0,8617	-1,4505	-0,8109	0,1258
Коефіцієнт залучення незалежних експертів до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	1,0534	0,2411	0,9395	0,1416	-0,9554	-1,4201
Коефіцієнта упровадження аудиторських рекомендацій за результатами державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	-0,3617	-0,3048	0,3917	-1,6299	0,6762	1,2285
Питої ваги державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, планування яких проводиться з урахування вимог міжнародних стандартів в загальній кількості проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	-0,7967	-0,7967	-0,4849	-0,4447	1,0222	1,5009
Коефіцієнт дотримання строків проведення державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	1,0898	-0,7877	-0,5800	-1,0893	0,0778	1,2895

Продовження додатка М
Таблиця М.2

Відстань між і-им об'єктом і об'єктом еталона (кі0)

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
Питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості контрольних заходів	-1,5902	-1,5333	-0,8368	-2,8583	-0,5523	0,0000
Питома вага державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в загальній кількості державних фінансових аудитів	-1,4015	-0,8867	0,0000	-2,7057	-1,9284	-2,3603
Коефіцієнт виконання плану державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	-1,8425	-2,6694	-0,9950	-2,3819	0,0000	-2,1392
Питома вага сум, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів в загальній сумі виявлених фінансових порушень	-1,7589	-1,6960	-0,9255	-2,8257	-0,6109	0,0000
Питома вага сум, усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених державним фінансовим аудитом виконання бюджетних програм в загальній сумі усунутих фінансових порушень	-2,4365	-2,3492	-1,2821	-2,3287	-0,8463	0,0000
Питома вага суми економічного ефекту від пропозицій за результатами державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм в сумі економічного ефекту від впровадження результатів державних фінансових аудитів	-2,7810	-2,1911	-1,7677	-2,1900	-1,0172	0,0000
Коефіцієнт розвитку державних аудиторів	-0,3216	0,0000	-2,0718	-1,9676	-2,0445	-2,2355
Коефіцієнт достатності кадрового забезпечення державного фінансового аудиту виконання	-1,1568	0,0000	-0,3535	-2,6657	-2,0261	-1,0894

бюджетних програм						
-------------------	--	--	--	--	--	--

*Продовження додатка М
Продовження таблиці М.2*

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
Коефіцієнт залучення незалежних експертів до проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	0,0000	-0,8123	-0,1140	-0,9119	-2,0088	-2,4736
Коефіцієнта упровадження аудиторських рекомендацій за результатами державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	-1,5902	-1,5333	-0,8368	-2,8583	-0,5523	0,0000
Питомиї ваги державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм, планування яких проводиться з урахування вимог міжнародних стандартів в загальній кількості проведених державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	-2,2976	-2,2976	-1,9858	-1,9456	-0,4787	0,0000
Коефіцієнт дотримання строків проведення державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	-0,1997	-2,0773	-1,8695	-2,3788	-1,2117	0,0000

Додаток Н

Визначення якісної ознаки оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Таблиця Н.1

Анкета

для визначення якісної ознаки оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Для кожного значення таксономічного показника оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, який коливається в межах від 0 до 1, необхідно встановити відповідний йому рівень, використовуючи шкалу від 1 до 3 балів, де 3 бали відповідає критичному рівню; 2 бали – задовільному; 1 бал – нормальному. Заповніть таблицю:

Таксономічний показник оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	
0,2987	
0,2771	
0,4632	
0,0016	
0,4554	
0,4297	

Продовження додатка Н

Таблиця Н.2

**Результати опитування експертів для побудови функцій приналежності
щодо розмежування якісних рівнів розвитку державного фінансового
аудиту виконання бюджетних програм**

Номер експерта	Відповіді експертів за значеннями таксономічного показника оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм					
	0,2987	0,2771	0,4632	0,0016	0,4554	0,4297
1	2	2	1	3	1	1
2	2	2	1	3	1	1
3	2	2	1	3	1	1
4	2	2	1	3	1	1
5	2	2	1	3	1	1
6	2	2	1	3	1	1
7	2	2	1	3	1	1
8	2	2	1	3	1	1
9	2	2	1	3	1	1
10	2	2	1	3	1	1

Таблиця Н.3

Коефіцієнти конкордації та критерій Пірсона для аналізу якості експертних оцінок щодо розмежування якісних рівнів показника рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Експертні оцінки щодо розмежування якісних рівнів	Коефіцієнт конкордації	Критерій Пірсона (χ^2)	
		$\chi^2_{\text{розрах}}$	$\chi^2_{\text{табл}}$
рівень розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	0,971	461,539	44,985

Таблиця Н.4

Частота оцінки якісних ознак питомої ваги дохідних активів у загальних активах банку

Значення рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Частота відповідей експертів за рівнями питомої ваги дохідних активів у загальних активах банку		
	критичний рівень	задовільний рівень	нормальний рівень
0,2987	0	1	0
0,2771	0	1	0
0,4632	0	0	1
0,0016	1	0	0
0,4554	0	0	1
0,4297	0	0	1

Додаток П
**Порядок проведення державного фінансового аудиту виконання
 бюджетних програм**

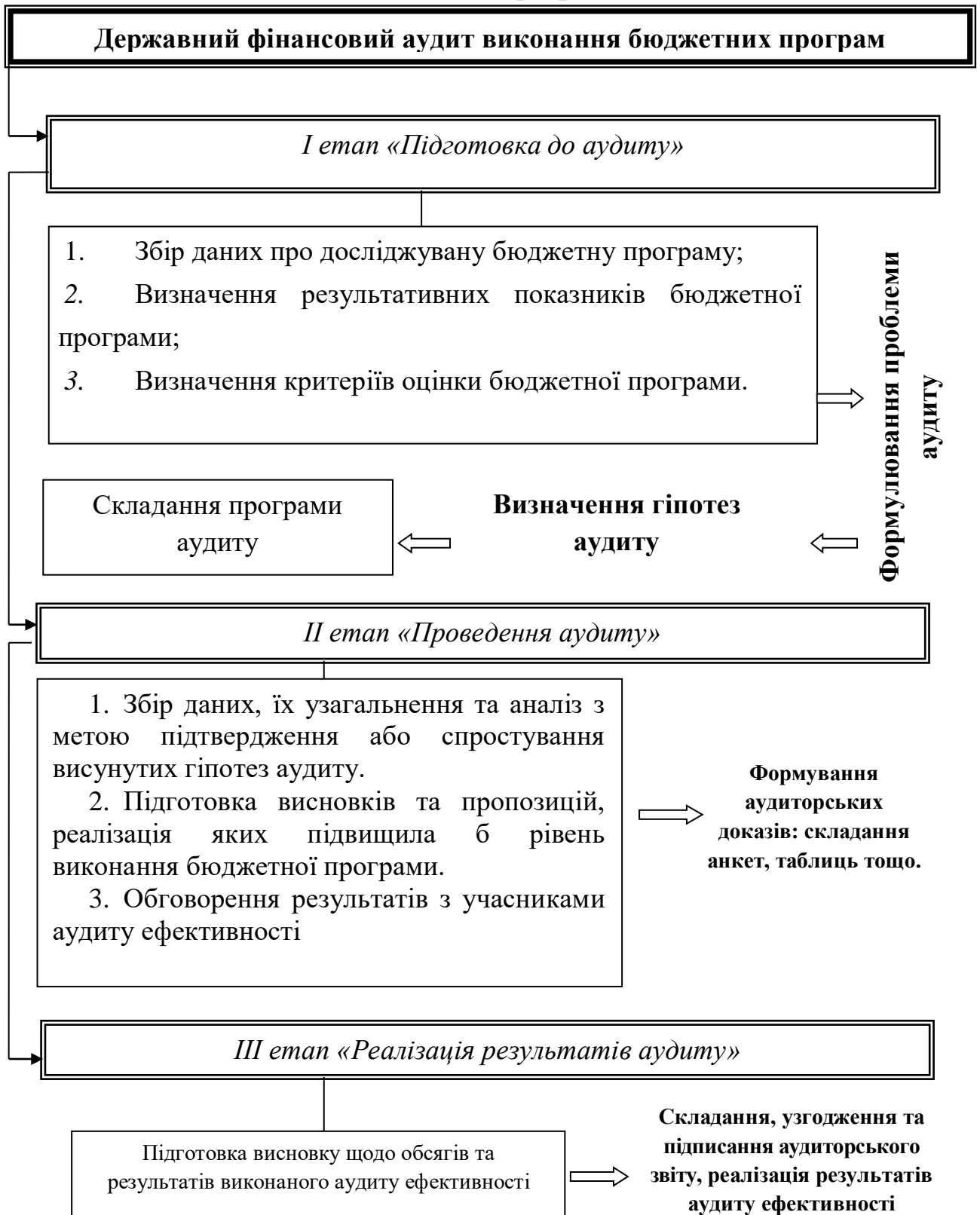


Рис. П.1. Проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Додаток Р
Побудова регресійної динамічної моделі

Таблиця Р.1

Результати побудови регресійної динамічної моделі

ВЫВОД ИТОГОВ

<i>Регрессионная статистика</i>	
Множественный R	0,63147381
R-квадрат	0,891770744
Нормированный R-квадрат	0,290856382
Стандартная ошибка	0,402300775
Наблюдения	11

Дисперсионный анализ

	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Значимость F</i>
Регрессия	1	0,815459503	0,825659503	5,0015159	0,050287132
Остаток	9	1,435513224	0,161845914		
Итого	10	3,040972727			

	<i>Коэффициенты</i>	<i>Стандартная ошибка</i>	<i>t-статистика</i>	<i>P-Значение</i>	<i>Нижние 95%</i>	<i>Верхние 95%</i>	<i>Нижние 95,0%</i>	<i>Верхние 95,0%</i>
Y-пересечение	0,913095021	0,429053885	2,340146403	0,00213046401	0,395592299	1,545582	-0,39559	1,545582
Переменная X 1	0,70143381	0,266297506	2,258653559	0,00050287132	0,000933001	1,203881	-0,00093	1,203881

Додаток С

Список публікацій здобувача за темою дисертації

1. Шевченко І. О. Державний фінансовий аудит в Україні: теоретико-методичні засади оцінки якості / І. О. Шевченко // Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення : монографія / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, І. О. Шевченко та ін. ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Дікань Л. В. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – С. 65 –78.
2. Контроль в бюджетних установах: теорія та практика : монографія / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, І. О. Шевченко та ін. ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Дікань Л. В. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2016. – 360 с.
3. Шевченко І. О. Теоретичні засади державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Бізнес Інформ. – 2015. – № 10. – С. 388–395. (Index Copernicus).
4. Dikan L. The development of a typology of state audit in the international and national practice / L. Dikan, I. Shevchenko // Економіка розвитку. – 2016. – № 3 (79). – С. 34–40. (Index Copernicus, BASE, DOAJ).
5. Шевченко І. О. Оцінка рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Сталий розвиток економіки. – 2017. – № 4. – С. 131– 137. (Index Copernicus).
6. Shevchenko I. O. The budget program: economic content and practice of implementation / I. O. Shevchenko // Baltic journal of economic studies. – 2017. – Vol. 3. – No. 4. – P. 294–301. (Латвія, Index Copernicus, Directory of Open Access Journals, ESCI by Web of Science).
7. Шевченко І. О. Обґрунтування показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Електронне видання] / І. О. Шевченко // Ефективна економіка. – 2017. – № 10. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5812> (Index Copernicus).
8. Shevchenko I. O. Theoretical principles of state financial audit of budget programs / I. O. Shevchenko // Матеріали за X-а Міжнародна научна практична конференція «Бъдещето въпроси от света на науката – 2014» (Софія, 17-25 декември 2014 г.). – Софія : «Бял ГРАД-БГ» ООД, 2014. – С. 9 – 11.

9. Shevchenko I. O. The essence and the importance of state financial audit in contemporary economy / I. O. Shevchenko // Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної заочної конференції студентів і молодих учених вищих технічних навчальних закладів «Інтеграційні процеси та інноваційні технології. Досягнення та перспективи технічних наук» (іноземними мовами) (Харків, 9 квітня 2015 р.). – Х. : ХНАДУ, 2015. – С. 241 – 246.

10. Шевченко І. О. Тезаурус дефініції «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» / І. О. Шевченко // Збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні питання економічних наук» (Запоріжжя, 9 – 10 жовтня 2015 р.). – Запоріжжя : ГО «СІЕУ», 2015. – Ч. 2. – С. 36 – 40.

11. Шевченко І. О. Систематизація проблемних питань розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції «Глобальні проблеми економіки та фінансів» (Київ – Відень – Прага, 30 вересня 2015 р.). – Київ : Фінансово-економічна наукова рада, 2015. – С. 148 – 152.

12. Шевченко І. О. Теоретичні аспекти державного фінансового аудиту в сучасних умовах господарювання / І. О. Шевченко // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів «Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти» (Харків, 24 квітня 2015р.). – Х. : «НТМТ», 2015. – С. 1046 – 1051.

13. Дікань Л. В. Сутність дефініції «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко // Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, присвяченої видатному вченому-економісту О. Г. Ліберману «Конкурентоспроможність та інновації: проблеми науки та практики» (Харків, 18 – 19 листопада 2015 р.). – Х. : ФОП Лібуркіна Л. М., 2015. – С. 340 – 343. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Систем. вимоги: Pentium; 32 Мб RAM; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP; Adobe Acrobat Reader. – Назва з контейнера.

Продовження додатка С

14. Дікань Л. В. Методичний підхід до оцінки якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / Л. В. Дікань, І. О. Шевченко // Матеріали Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, присвяченої видатному вченому-економісту О. Г. Ліbermanу «Конкурентоспроможність та інновації: проблеми науки та практики» (Харків, 17 – 18 листопада 2016 р.) – Х. : ФОП Лібуркіна Л. М., 2016. С. 137 – 141. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM): кольор.; 12 см. – Систем. вимоги: Pentium; 32 Mb RAM; CD-ROM Windows 98/2000/NT/XP; Adobe Acrobat Reader. – Назва з контейнера.

15. Шевченко І. О. Фактори впливу на стан розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // III Міжнародна конференція «Наука як рушійна антикризова сила» (Київ, 30 вересня 2016 р.). – Київ : Центр наукових публікацій, 2016. – С. 136–140.

16. Шевченко І. О. Аналіз факторів впливу на величину виявлених порушень при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / І. О. Шевченко // Матеріали доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Можливості та перспективи забезпечення сталого розвитку економіки України» (Ужгород, 21–22 жовтня 2016 р.). – Ужгород : Видавничий дім «Гельветика», 2016. – С. 125–127.

17. Шевченко І. О. Теоретичні засади аудиту як форми фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. О. Шевченко, В. В. Харківська // Молодіжний економічний вісник ХНЕУ ім. С. Кузнеця. – 2016. – № 11. – С. 397–404. – Режим доступу :

http://www.hneu.edu.ua/web/public/moved/hneu/NAUKA/Naukovi_vudannya/MV/MV_11_2016.pdf

Продовження додатка С

Апробація результатів дисертаційної роботи

№ з/п	Тип конференції	Назва конференції	Місце і дата проведення	Тип участі
1	X міжнародна научна практична конференція	«Бъдещето въпроси от света на науката»	м. Софія, Болгария, 17 – 25 декабря 2014 р.	Дистанційна
2	Міжнародна науково-практична заочна конференція студентів і молодих учених вищих технічних навчальних закладів	«Інтеграційні процеси й інноваційні технології. Досягнення і перспективи технічних наук»	м. Харків, Україна, 9 квітня 2015 р.	Безпосередня
3	VIII Міжнародна науково-практична конференція	Актуальні питання економічних наук	м. Запоріжжя, Україна, 9-10 жовтня 2015 р.	Дистанційна
4	Міжнародна науково-практична конференція	Глобальні проблеми економіки та фінансів	м. Київ – м. Відень – м. Прага, Україна, 30 вересня 2015 р.	Дистанційна
5	Міжнародна науково-практична конференція молодих учених та студентів	Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти	м. Харків, Україна, 24 квітня 2015р.	Безпосередня
6	Міжнародна науково-практична інтернет-конференція, присвяченої видатному вченому-економісту О. Г. Ліберману	Конкурентоспроможність та інновації : проблеми науки та практики	м. Харків, Україна, 18-19 листопада 2015 р.	Безпосередня
7	Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція, присвяченої видатному вченому-економісту О. Г. Ліберману	Конкурентоспроможність та інновації : проблеми науки та практики	м. Харків, Україна, 17-18 листопада 2016 р.	Безпосередня
8	III Міжнародна конференція	Наука як рушійна антикризова сила:	м. Київ, Україна, 30 вересня 2016 р.	Дистанційна
9	Міжнародна науково-практична конференція	"Можливості та перспективи забезпечення сталого розвитку	м. Ужгород, Україна, 21–22 жовтня 2016 р.	Дистанційна

		економіки України"		
--	--	--------------------	--	--



УКРАЇНА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ

61166, м. Харків, пр. Науки, 9-А, тел. (057) 702-03-04, факс: (057) 702-07-17

E-mail: post@hneu.edu.ua, http://www.hneu.edu.ua

№ 19/16-36-168 від 29.08.17

На № _____ від _____

ДОВІДКА

В навчальному процесі при підготовці фахівців освітнього ступеня «бакалавр» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» використано здобутки дисертаційного дослідження Шевченко Ірини Олександрівни на тему «Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» при викладанні навчальних дисциплін:

«Державний фінансовий контроль» за темою 5 «Державний фінансовий аудит: сутність та зміст» – уточнення сутності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм побудови його системи;

При підготовці фахівців освітнього ступеня «магістр» за спеціальністю «Облік і аудит»:

«Аудит державних фінансів» за темою «Організація державного фінансового аудиту Державною аудиторською службою України» – оцінка якості державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та механізм його розвитку.

Завідувач кафедри
контролю і аудиту

Проректор з
науково-педагогічної роботи



Л.В. Дікань

В. І. Отенко

161439



УКРАЇНА

РАХУНКОВА ПАЛАТА

Територіальне управління Рахункової палати по
Харківській, Сумській та Полтавській областях
(у м. Харків)

вул. Шевченка, 137-б, м. Харків, 61013, тел. (057) 704-01-20, факс (057) 704-10-07
E-mail: khtu@ac-rada.gov.ua, rp@ac-rada.gov.ua

23.06.2017 № 356-01/3

На № _____ від _____ **ДОВІДКА**

про використання результатів та окремих пропозицій
Шевченко І.О., поданих в дисертації на здобуття наукового
ступеня кандидата економічних наук на тему:
«Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм»

Наведені в дисертаційній роботі розробки з проблем розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм ґрунтуються на дослідженні та аналізі результатів діяльності суб'єктів його здійснення – Рахункової палати та Державної аудиторської служби України.

Автором за результатами вивчення умов та порядку проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зроблено обґрунтовані висновки щодо можливих напрямків його розвитку та вдосконалення.

Практичні та методичні рекомендації, викладені в дисертаційній роботі, вивчено в територіальному управлінні Рахункової палати по Харківській, Сумській та Полтавській областях (у м. Харків) та використовуються на практиці. За активною участю автора обґрунтовано механізм розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, поданий в дисертації. Запропонований підхід забезпечив розробку пропозицій для покращення методичного забезпечення державних аудиторів, а також дозволив визначити напрями фінансування розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (аудиту ефективності), що підвищить його ефективність та якість. Рекомендації Шевченко І.О. мають вагомую цінність в організації державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (аудиту ефективності) територіальним управлінням Рахункової палати по Харківській, Сумській та Полтавській областях (у м. Харків). Практичний інтерес викликають пропозиції дисертанта стосовно оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та на підставі сформованої шкали такої оцінки дають можливість якісно інтерпретувати отримані результати.

Довідка видана без фінансових зобов'язань бюджетної установи перед автором.

Начальник

Н.В. Дузь



УКРАЇНА
ХАРКІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ
ЗМІЇВСЬКОГО РАЙОНУ
ЧЕМУЖІВСЬКА СІЛЬСЬКА РАДА

вул. Курдяєва, 4, с. Чемужівка, Зміївського району Харківської обл., 63430, тел. 6-44-29
факс 6-44-29, chem-rada04@ukr.net, ЄДРПОУ 04397550

N 2475/01 від 15.06.2017 р.

ДОВІДКА

про використання результатів та окремих пропозицій
Шевченко І.О., поданих в дисертації на здобуття наукового
ступеня кандидата економічних наук на тему:
«Розвиток державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм»

Представлені в дисертаційній роботі розробки по проблем розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм були виконані на підставі проведення ґрунтовного аналізу та узагальнення досвіду його проведення Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України. Крім того, автором було докладно вивчено умови здійснення внутрішнього державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в Центральних органах виконавчої влади та обласних державних адміністраціях.

Практичні та методичні рекомендації, викладені в дисертаційній роботі, вивчено нами та використовуються на практиці. За активною участю автора обґрунтовано механізм розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Запропонований механізм дозволив визначити пріоритетні напрями розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в тому числі внутрішнього державного фінансового аудиту. При упорядкуванні внутрішнього державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в Чемужівській сільській раді використовуються рекомендації Шевченко І.О. Практичний інтерес викликають пропозиції дисертанта стосовно визначення ризику державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Зазначений методичний підхід впроваджено в роботу Чемужівської сільської ради у 2017 році.

Довідка видана без фінансових зобов'язань бюджетної установи перед автором.

Чемужівський сільський голова



В.Л.Гончаров