

УДК 336.148(477)

*Шевченко І.О.*

*викладач, аспірант кафедри економічного консалтингу Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця, м. Харків*

## **Обґрунтування показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм**

*I.O. Shevchenko*

*lecturer, postgraduate student of the chair of economic consulting of Semen Kuznets Kharkiv National University of Economics, Kharkiv*

### *Substantiation of indicators of assessment of the level of development of the state financial audit of the execution of budget programs*

Анотація. В роботі виокремлено певні вимоги, які доцільно враховувати при обґрунтуванні показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Відповідність наведеним теоретичним та практичним вимогам дасть можливість побудувати систему показників оцінки рівня державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Зазначено показники оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, які окреслюють його організаційне, фінансове, ресурсне та функціональне забезпечення. Обґрунтовано систему показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та запропоновано розробку системи показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. В подальшому вбачається її враховувати при розробці методичного підходу до оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

Summary. The work identifies certain requirements that should be taken into account when substantiating the indicators of assessing the level of development of the state financial audit of budget program execution. Compliance with the aforementioned theoretical and practical requirements will enable to build a system of indicators for assessing the level of public financial audit of budget programs.

The indexes of the level of development of the state financial audit of execution of budget programs, which outline its organizational, financial, resource and functional support, are indicated. The system of indicators for assessing the level of development of the state financial audit of the implementation of budget programs is substantiated, and the development of a system of indicators for assessing the level of development of the state financial audit for the implementation of budget programs is proposed. In the future, it is seen to be taken into account when developing a methodological approach to assessing the level of development of a public financial audit of budget programs.

Ключові слова: аудит, державний фінансовий аудит, бюджетна програма, розвиток, державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм

Keywords: audit, state financial audit, budget program ,development, state financial audit of budget programs

**Вступ** Аудит є однією з форм контролю, яка лише протягом останніх п'яти років почала активно використовуватися в державному управлінні України. При цьому в міжнародній практиці проведення контролю аудит встиг перетворитися в одну з основних форм його проведення, а у вітчизняній практиці цей вид діяльності залишається досить малодослідженим як з теоретичної, так і практичної сторони. В той же час 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. Впровадження програмно-цільового методу формування та використання бюджету є одним з таких шляхів. Тому зараз одним з найважливіших напрямків діяльності центрального апарату фінансового контролю розвинених країн є саме аудит ефективності (державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм). 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.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** Проблемним питанням розвитку державного аудиту виконання бюджетних програм присвячено багато праць вчених та практиків. Так, теоретико-методичні засади державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм висвітлені в працях таких вітчизняних вчених як Л.В. Дікань [2], В.В. Бурцев [1], О.А. Шевчук [6], Л.В. Сухаревої [4], А.В. Хмельков [5], Ю.Б. Слободяник [3] та багатьох інших. Проте й досі залишаються відкритими питання оцінки рівня його розвитку, що й обумовлює актуальність обраної теми дослідження.

**Постановка завдання** Метою дослідження є обґрунтування та розробка системи показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

**Результати дослідження** В результаті проведеного дослідження формальних аксіом класичної теорії оцінки [4] виокремлено певні вимоги, що, на думку автора, доцільно враховувати при обґрунтуванні показників оцінки рівня розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. До них належать:

- 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 відобразитися 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.

При цьому 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 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 (1)

$$k_{\text{ДФАВБП в заг. кільк. контр. зах.}} = \frac{K_{\text{ДФАВБП.}}}{K_{\text{заг. кільк. контр. зах.}}}, \quad (1)$$

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 (2)

$$k_{\text{ДФАВБП в заг. кільк. ДФА.}} = \frac{K_{\text{ДФАВБП.}}}{K_{\text{заг. кільк. ДФА}}}, \quad (2)$$

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 (23):

$$k_{\text{викон. плану ДФАВБП}} = \frac{K_{\text{провед. ДФАВБП}}}{K_{\text{заплан. ДФАВБП}}}, \quad (3)$$

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 (4)

$$k_{\text{фін.поруш.виявл.ДФАВБП в заг.фін.поруш.}} = \frac{C_{\text{фін.поруш.виявл.ДФАВБП.}}}{C_{\text{фін.поруш.}}}, \quad (4)$$

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 (5)

$$k_{\text{усун.фін.поруш.виявл.ДФАВБП в заг.відшк.фін.поруш.}} = \frac{C_{\text{усун.фін.поруш.виявл.ДФАВБП.}}}{C_{\text{усун.фін.поруш.}}}, \quad (5)$$

де  $k_{\text{усун. фін. поруш. виявл. ДФАВБП в заг. відшк. фін. поруш.}}$  – 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 (6)

$$k_{\text{екон.ефект.ДФАВБП в екон.ефект.ДФА.}} = \frac{C_{\text{екон.ефект.ДФАВБП.}}}{C_{\text{екон.ефект.ДФА}}}, \quad (6)$$

де  $k_{\text{екон.ефект. ДФАВБП в екон. ефект ДФА.}}$  – 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;

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



програм;

$C_{\text{екон. ефект. ДФА}}$  – 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 (7):

$$k_{\text{розитку.ДА}} = \frac{K_{\text{навч.ДА}}}{K_{\text{ДА}}}, \quad (7)$$

де  $k_{\text{розитку.ДА}}$  – коефіцієнт розвитку державного аудитора;

$K_{\text{ДА}}$  – кількість державних аудиторів в Україні;

$K_{\text{навч. ДА}}$  – 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 (8):

$$k_{\text{дост.кадр.забезпеч.}} = \frac{K_{\text{факт.укомплектпосадДА}}}{K_{\text{штат.чисел.ДА}}}, \quad (8)$$

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

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

$K_{\text{штат. чисел.ДА}}$  – 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 (9)

$$k_{\text{залуч.незалеж.експ.}} = \frac{K_{\text{ДФАВБіз.незалеж.експ}}}{K_{\text{ДФАВБП}}}, \quad (9)$$

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 (10):

$$k_{\text{упр.реком.ДФАВБП}} = \frac{K_{\text{упр.реком.ДФАВБП}}}{K_{\text{реком.ДФА}}}, \quad (10)$$

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 (11)

$$k_{\text{урахув.вимогміжнарод.стандарт}} = \frac{K_{\text{ДФАВБПзурахув.міжнародюстандарт.}}}{K_{\text{ДФАВБП}}}, \quad (11)$$

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;

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

$K_{ДФАВБП}$  – 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 (12):

$$k_{дотрим.стр.пров.} = \frac{K_{ДФАВБП з дотрим. строків провед.}}{K_{ДФАВБП}}, \quad (12)$$

де  $k_{дотрим. стр. пров}$  – 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.

Висновки 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.

Література.

1. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля Российской Федерации / В.В. Бурцев. – М., 2002. – 496 с.
2. Дікань Л.В. Державний аудит: навчальний посібник / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – К.: Знання, 2011. – 503 с.
3. Слободяник Ю.Б. Формування системи державного аудиту в Україні [Текст] : монографія / Ю.Б. Слободяник. – Суми : ФОП Наталуха А.С., 2014. – 321 с.
4. Сухарева Л.О. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика : монографія / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. -289 с.
5. Хмельков А.В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія / А.В. Хмельков. – Х. ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2012. – 292 с.
6. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії і практики : монографія / О.А. Шевчук. – К.: УБС НБУ, 2013. – 431 с.

References.

1. Burcev V.V. (2002) Organizacija sistemy gosudarstvennogo finansovogo kontrolja Rossijskoj Federacii / V.V. Burcev. – M., 2002. – 496 s.
2. Dikan' L.V. Derzhavnyj audyt: navchal'nyj posibnyk / L. V. Dikan', Yu. O. Holub, N. V. Syniuhina. – K.: Znannia, 2011. – 503 s.
3. Slobodianyuk Yu.B. (2014) Formuvannia systemy derzhavnoho audytu v Ukraini [Tekst] : monohrafiia / Yu.B. Slobodianyuk. – Sumy : FOP Natalukha A.S. – 321 s.
4. Sukhareva L.O. (2013) Derzhavnyj audyt efektyvnosti: systemnist', orhanizatsiia, metodyka : monohrafiia / L. O. Sukhareva, T. V. Fedchenko. – Donets'k : DonNUET. -289 s.
5. Khmel'kov A.V. (2012) Formuvannia tsilisnoi systemy derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini : monohrafiia / A.V. Khmel'kov. – Kh. KhNU

imeni V.N. Karazina. – 292 s.

6. Shevchuk O.A. (2013) Derzhavnyj finansovyj kontrol': pytannia teorii i praktyky : monohrafiia / O.A. Shevchuk. – K.: UBS NBU. – 431 s.