

УДК 336.7

*Шевченко Н.В.,  
канд. екон. наук, начальник управління,  
Управління Північно-східного офісу  
Держаудитслужби в Сумській області*

## **ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ ЯК НОВА ФОРМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

**Постановка проблеми.** В сучасних умовах розвитку державного фінансового контролю та адаптації його до європейських вимог необхідно створити нові складові, які б забезпечували проведення контролю за використанням бюджетних коштів. Головним питанням при використанні державних ресурсів постає дотримання принципів економності та ефективності, адже діюча система неповністю є прозорою та відкритою для суспільства, а тому відсутнє розуміння як за допомогою державних коштів країна досягає поставлених цілей та вирішує проблеми економіки.

Система діючого державного фінансового контролю потребує якісно нової організації, яка б одночасно була спроможна не тільки виявити недоліки в роботі та проаналізувати причини їх появи, але ще й запропонувати шляхи усунення та попередження у майбутньому. Таким напрямом має стати державний фінансовий аудит в цілому та державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм зокрема як нова форма державного фінансового контролю в Україні.

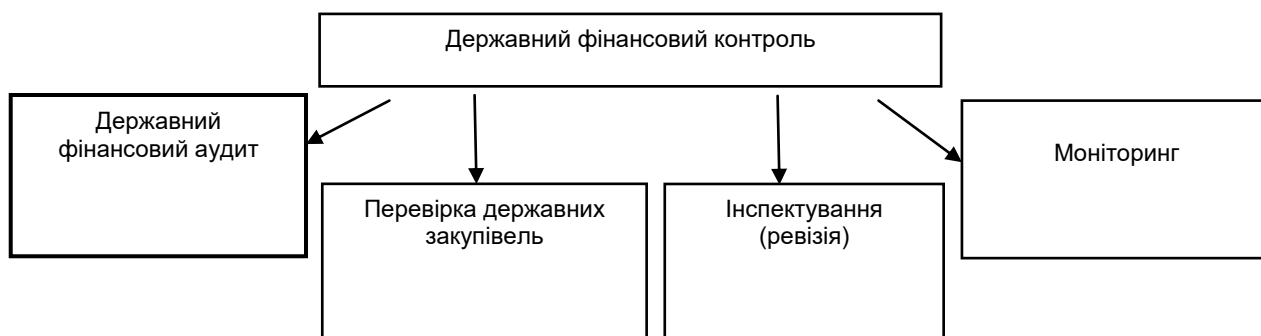
**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На сьогодні існує доволі багато напрацювань у вітчизняній та закордонній літературі стосовно дослідження державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Цим питанням займаються такі науковці, як: Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Т. О. Кривцова, О. В. Прокопшина, О. А. Шевчук, які у своїх роботах розкрили сутність державного фінансового аудиту як складової державного фінансового контролю. Разом з тим, у сучасній вітчизняній науковій літературі недостатньо комплексних досліджень, які б ґрунтовно розкривали усі аспекти державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, чітко окреслювали його предмет, мету проведення, основні завдання, проблеми функціонування та його позиціонування у загальній системі державного фінансового контролю. Важливість окресленої проблематики та необхідність її вирішення є вагомими аргументами на користь актуальності теми запропонованого дослідження.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягає у розкритті державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як нової форми державного фінансового контролю. Відповідно до визначеної мети поставлено наступні завдання: розглянути складові державного фінансового контролю; визначити форми державного фінансового аудиту; проаналізувати сучасні визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм»; визначити мету, завдання, об'єкт та предмет державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Сьогодні головною проблемою в Україні є неефективне використання бюджетних коштів. Впровадження державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в діяльність контролюючих органів України вдосконалив систему державного фінансового контролю, результати якого підвищать ефективність діяльності виконавчої влади з використання державних ресурсів.

Реалізація ефективної політики у сфері державних фінансів посідає важливе місце у процесі регулювання економічного розвитку держави. Тільки належне застосування новітніх форм державного фінансового контролю, до яких відноситься державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, забезпечить належний розвиток та вдосконалення державної фінансової аудиторської діяльності, що безпосередньо вплине на результат діяльності всього господарського апарату держави.

Для того, щоб розібратись в державному фінансовому аудиті виконання бюджетних програм необхідно з'ясувати його взаємозв'язок з державним фінансовим аудитом та державним фінансовим контролем. Згідно з Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», державний фінансовий контроль має три складові, а саме державний фінансовий аудит, інспектування та перевірка державних закупівель. В Положенні про Державну аудиторську службу України відмічено що до вже перелічених складових додається ще і моніторинг. Тому на основі цих законодавчих актів узагальнимо складові державного фінансового контролю (рис. 1).



**Рис. 1. Складові державного фінансового контролю**

*Джерело: узагальнено автором на основі [4; 5]*

Як видно з рис. 1, державний фінансовий аудит є однією з форм державного фінансового контролю. У міжнародній практиці державного фінансового контролю державний фінансовий аудит вже перетворився на одну із основних форм його проведення, а у вітчизняній практиці контрольної діяльності цей вид діяльності є новим і малодослідженим як із практичного, так і з теоретичного боку. В сучасних умовах розвитку все більше постає необхідність в оцінці ефективності та результативності управління державними ресурсами. Державний фінансовий контроль реалізується державною аудиторською службою України (далі - ДАСУ).

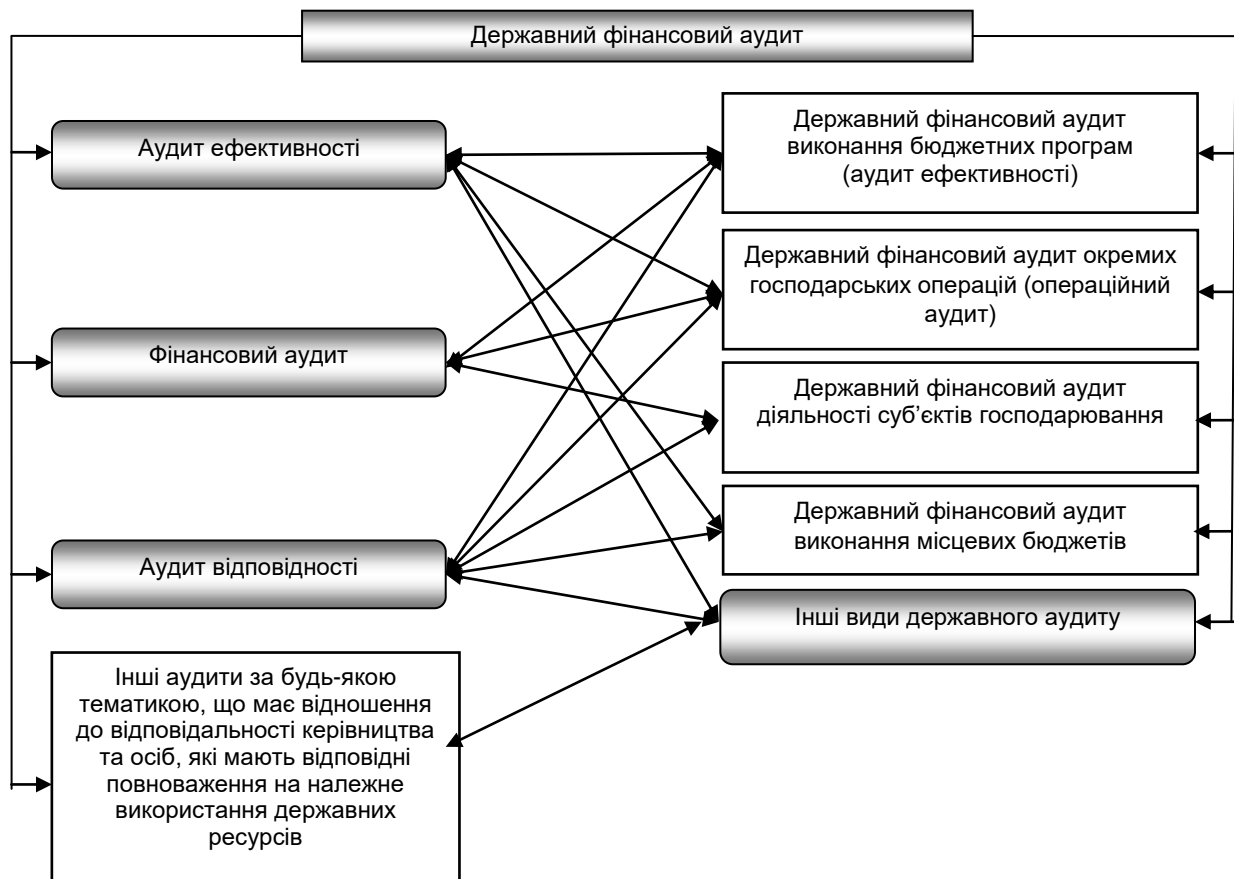
Одним з головних завдань ДАСУ є забезпечення формування і реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, здійснення державного фінансового контролю, спрямованого на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів та надання у передбачених законом випадках адміністративних послуг [3].

Досліджуючи питання правового закріплення видів державного фінансового аудиту, можна прослідкувати взаємозв'язок між окремими видами державного фінансового аудиту в зарубіжній та національній практиці (рис. 2).

Як видно з рис. 2, існує тісний взаємозв'язок між видами державного фінансового аудиту. Проте варто зазначити, що однією з важливих проблем виконання бюджету у більшості країн світу є саме ефективне та економне використання бюджетних коштів, тому серед названих видів державного фінансового аудиту варто відзначити, що нині одним із найважливіших напрямів діяльності вищих органів державного фінансового контролю розвинених зарубіжних країн є саме аудит ефективності або державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

На сьогодні в Україні найбільш розвинена саме ця форма державного фінансового аудиту, який проводить ДАСУ та Рахункова Палата України. З кожним роком все більше зростає проблема стосовно неекономного та неефективного використання бюджетних коштів.

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм спрямований на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Він дозволяє оцінити рівень досягнення запланованих результатів та надати пропозиції щодо ефективного використання фінансових ресурсів. На сьогодні законодавчо є закріпленим визначення поняття державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, проте, проаналізувавши спеціалізовану літературу, можна зробити висновок, що існує багато думок стосовно визначення цього терміну (табл. 1).



**Рис. 2. Взаємозв'язок між окремими видами державного фінансового аудиту (в частині державного фінансового аудиту, що здійснюється ДАСУ) в зарубіжній та національній практиці**

Джерело: [1]

**Таблиця 1**

**Сучасні визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» в економічній літературі та нормативно-законодавчих актах**

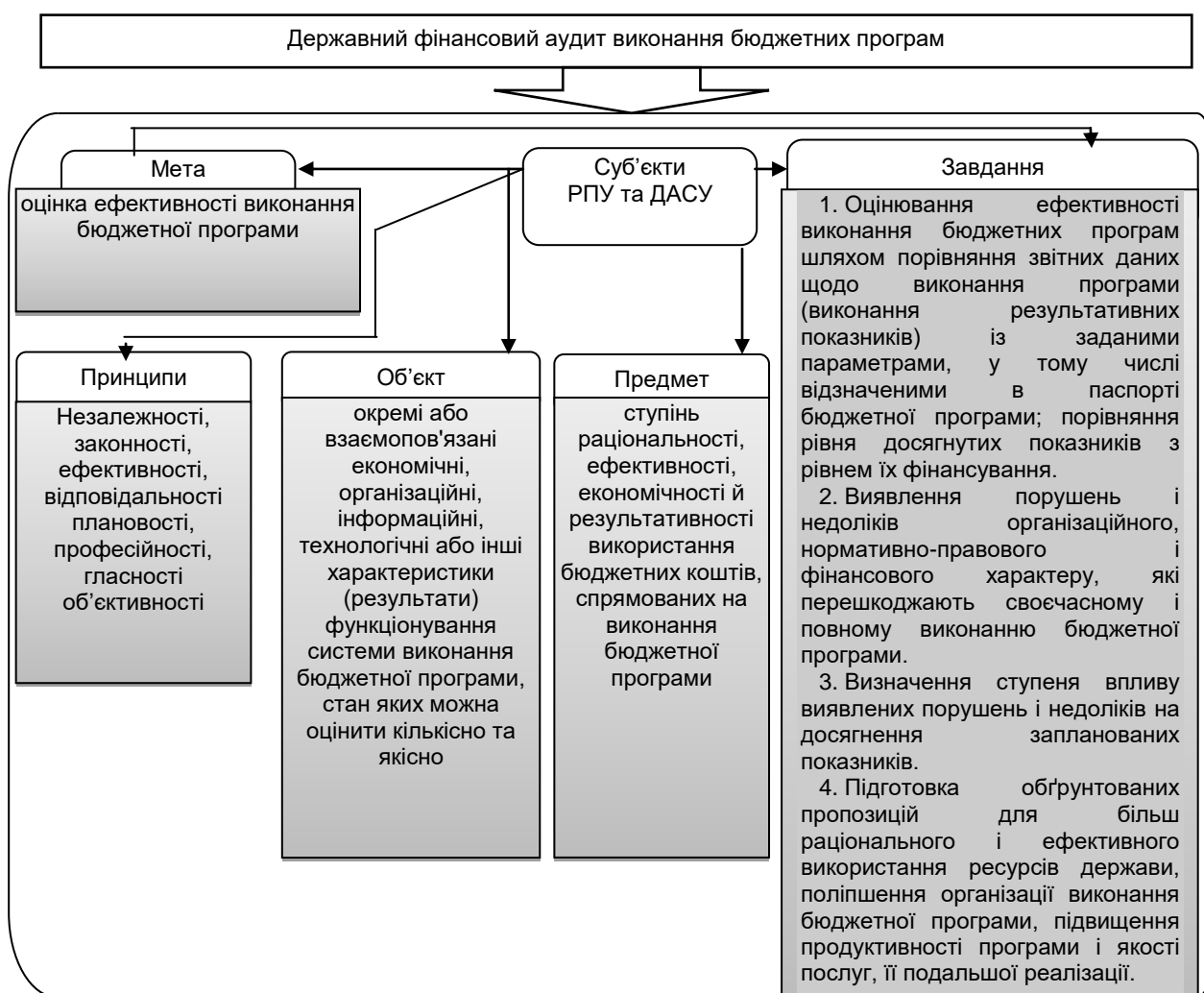
| Джерело   | Визначення   |
|---|--|
| Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017                                    | форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають   |
| Проект Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» | форма державного фінансового аудиту, яка передбачає оцінку економності, ефективності, результативності процесу управління державними (місцевими) фінансами, окремих його елементів (складових), використання державних і комунальних необоротних та інших активів, функціонування внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту   |
| Прокопшина О.В.   | форма контролю, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей, і встановлення чинників, які цьому перешкоджають  |
| Стефанюк І.Б.   | форма контролю, яка є сукупністю статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладів у процесі реалізації запланованих цілей, встановлення цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів |
| Дікань Л.В., Шевченко І.О.  | 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   |

Джерело: узагальнено автором на основі [1; 3; 4; 6]

Як видно з табл. 1, існують абсолютно різні думки стосовно визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм». Поєднуючи існуючі погляди на визначення «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм», можна надати авторське бачення цього поняття, зокрема під ним пропонується розуміти форму державного аудиту, яка полягає у систематичному дослідженні економності, доцільності та ефективності управління державними коштами при виконанні бюджетних програм, достовірності та раціональності витрат, спрямованих на досягнення кінцевого результату бюджетної програми. Новизна запропонованого визначення полягає у врахуванні мети та принципів державного аудиту.

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм може проводитись у будь-якому сегменті державного сектору: в центральному уряді, місцевих органів влади, різних урядових структурах органами державної контрольно-ревізійної служби за планами, які складаються та затверджуються у визначеному законодавством порядку.

Для повного розуміння державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм пропонується розкрити теоретичні положення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за рахунок визначення його мети та завдань, принципів, суб'єктів та об'єктів його проведення, тому автором побудовано структуру державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, яка враховує всі вище перелічені ознаки (рис. 3).



**Рис. 3. Структура державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм**

*Джерело: побудовано автором на основі [2-5; 7]*

Як видно з рис. 3, структура державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм дозволяє окреслити елементи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у їх взаємозв'язку, що спрямовано на оцінку ступеню виконання бюджетної програми й визначення доцільність її подальшої реалізації.

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм проводиться шляхом аналізу: нормативно-правових актів, методичних документів, видань і публікацій щодо напрямку діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності; результатів раніше здійснених

контролюючими органами контрольних заходів; показників статистичної, фінансової та оперативної звітності; даних інтерв'ювання, анкетування, опитування громадян і збирання інформації від юридичних осіб [6].

Ефективний державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм дасть змогу:

1. оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;
2. здійснити контроль за використанням бюджетних коштів;
3. визначити проблеми, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань;
4. зберегти бюджетні ресурси шляхом внесення своєчасних змін;
5. посилити відповідальність керівництва одо організації контролю на всіх стадіях використання бюджетних коштів [8].

Таким чином, розвиток і впровадження державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм дасть змогу здійснювати контроль за використанням бюджетних коштів, виявляти недоліки щодо їх використання і їх ліквідувати.

**Висновки з проведеного дослідження.** Обґрунтована і запропонована для впровадження нова форма державного фінансового контролю - державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм, яка є одним із пріоритетних напрямів діяльності органів Державної аудиторської служби та Рахункової палати України.

Визначено, що без зрозумілого, прозорого та взаємопов'язаного процесу оцінки ефективності виконання бюджетних програм, а також без наукового обґрунтування необхідності існування окремих програм, що забезпечується завдяки державному фінансовому аудиті неможливо досягти правильного формування державного бюджету. Ефективність здійснення контрольних функцій сприяє підвищенню авторитету держави у світовому співтоваристві.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в удосконаленні та обґрунтуванні теоретичних основ державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як нової форми державного фінансового контролю, шляхом визначення поняття державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм та побудови структури державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, яка враховує мету та завдання, принципи, суб'єкти та об'єкти його проведення.

Напрямом подальшого дослідження є гостра необхідність у розробці і прийнятті комплексу заходів з удосконалення проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм відповідно до міжнародних стандартів.

### Бібліографічний список

1. Дікань Л.В. The development of a typology of state audit in the international and national practice / Л.В. Дікань, І.О. Шевченко // Економіка розвитку (Economics of Development). – 2016. - № 3 (79). – С. 34-40.
2. Дікань Л.В. Контроль в бюджетних установах : [підручник] / Л.В. Дікань. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2013. – 292 с.
3. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : Постанова КМУ від 10 серпня 2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2017-%D0%BF>.
4. Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю : Проект Закону України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131402>.
5. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1999 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
6. Прокопішина О.В. Основні аспекти аудиту ефективності, його впровадження та використання в Україні / О.В. Прокопішина [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_04\\_17\\_18\\_kampodilsk](http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk).
7. Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення : [монографія] / [Дікань Л.В., Кожушко О.В., Кривцова Т.О. та ін.] ; за заг. ред. канд. екон. наук, проф. Дікань Л.В. - Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – 220 с.
8. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль: питання теорії і практики : [монографія] / О.А. Шевчук. – К. : УБС НБУ, 2013. – 431 с.

### References

1. Dikan, L.V. and Shevchenko, I.O. (2016), "The development of a typology of state audit in the international and national practice", *Ekonomika rozvytku (Economics of Development)*, no. 3 (79), pp. 34-40.

2. Dikan, L.V. (2013), *Kontrol v biudzhetykh ustanovakh* [Control in budgetary institutions], textbook, VD "INZhEK", Kharkiv, Ukraine, 292 p.
3. Kabinet Ministriv Ukrainy (2004), *Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia Derzhavnoiu audytorskoiu sluzhboiu, yiyi mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnoho flnansovoho audytu vykonannia biudzhetykh prohram* [On approval of the Procedure for carrying out by the State Audit Office, its interregional territorial bodies of the state financial audit of execution of budget programs], Postanova KМУ dated 10.08.2004 no. 1017, available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1017-2017-p> (access date January 18, 2018).
4. *Pro osnovni zasady diialnosti orhaniv derzhavnoho finansovoho kontroliu* [About the basic principles of activity of bodies of the state financial control], Proekt Zakonu Ukrainy, available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131402> (access date January 18, 2018).
5. Verkhovna Rada Ukrainy (1999), *Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini* [About the Basic Principles of Implementation of the State Financial Control in Ukraine], Zakon Ukrainy dated 26.01.1999 no. 2939-XII, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12> (access date January 18, 2018).
6. Prokopishyna, O.V. "The main aspects of the audit of effectiveness, its implementation and use in Ukraine", available at: [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_04\\_17\\_18\\_kampodilsk](http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk) (access date January 18, 2018).
7. Dikan, L.V., Kozhushko, O.V., Krivtsova, T.O. et al. (2015), *Reformuvannia finansovoho kontroliu v Ukraini: problemni pytannia ta napriamy yikh vyrishennia* [Reform of financial control in Ukraine: problem issues and directions for their solution], monograph, KhNEU im. S. Kuznetsia, Kharkiv, Ukraine, 220 p.
8. Shevchuk, O.A. (2013), *Derzhavnyi finansovyi kontrol: pytannia teorii i praktyky* [State financial control: issues of theory and practice], monograph, UBS NBU, Kyiv, Ukraine, 431 p.

#### **Шевченко Н.В. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ АУДИТ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ ЯК НОВА ФОРМА ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

**Мета.** Розкриття державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як нової форми державного фінансового контролю.

**Методика дослідження.** Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження застосовано такі методи: спостереження (для розгляду стану розвитку державного фінансового контролю); теоретичного узагальнення і порівняння (для визначення теоретичних основ); аналізу і синтезу (для побудови структури державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм).

**Результати.** На основі проведеного дослідження узагальнено складові державного фінансового контролю. Встановлено і прослідковано взаємозв'язок між окремими видами державного фінансового аудиту в зарубіжній та національній практиці. Проаналізовано абсолютно різні думки стосовно визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» і на основі поєднання існуючих поглядів стосовно тлумачення цього поняття надано авторське його бачення. Розкрито теоретичні положення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм за рахунок визначення його мети та завдань, принципів, суб'єктів та об'єктів його проведення.

**Наукова новизна.** Удосконалено та обґрунтовано теоретичні основи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як нової форми державного фінансового контролю, шляхом визначення поняття «державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм» та побудови структури державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, яка враховує мету та завдання, принципи, суб'єкти та об'єкти його проведення.

**Практична значущість.** Результати дослідження можуть бути використані в роботі Державної аудиторської служби України при проведенні державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм.

**Ключові слова:** державний фінансовий контроль, державний фінансовий аудит, бюджетна програма, фінансовий контроль.

#### **Shevchenko N.V. STATE FINANCIAL AUDIT OF BUDGET PROGRAMS EXECUTION AS A NEW FORM OF PUBLIC FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE**

**Purpose.** The reveal the public financial audit of budget programs as a new form of public financial control.

**Methodology of research.** To achieve the goal in the research process, the following methods have been applied: observation (to consider the state of development of state financial control); theoretical generalization and comparison (for the definition of theoretical foundations); analysis and synthesis (for construction of the structure of the state financial audit of execution of budget programs).

**Findings.** On the basis of the conducted research, the components of the state financial control were generalized. The relationship between individual types of public financial audit in foreign and national practice has been established and followed. Absolutely different opinions regarding the definition of the concept of "state financial audit of implementation of budget programs" were analyzed and based on the combination of existing views on the interpretation of this concept, the author's vision was given. The theoretical positions of the state financial audit of budget programs execution are revealed due to determination of its purpose and tasks, principles, subjects and objects of its carrying out.

**Originality.** The theoretical foundations of the state financial audit of the implementation of budget programs as a new form of state financial control, by defining the notion of the state financial audit of budget programs implementation and the construction of the structure of the state financial audit of the execution of budget programs that takes into account the purpose and objectives, principles, subjects and objects of its conduct were improved and substantiated.

**Practical value.** The results of the research can be used in the work of the State Audit Office of Ukraine during the conduct of the state financial audit of the execution of budget programs.

**Key words:** state financial control, state financial audit, budget program, financial control.

**Шевченко Н.В. ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ АУДИТ ВЫПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТНЫХ ПРОГРАММ КАК НОВАЯ ФОРМА ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В УКРАИНЕ**

**Цель.** Раскрытие государственного финансового аудита выполнения бюджетных программ как новой формы государственного контроля.

**Методика исследования.** Для достижения поставленной цели в процессе исследования применены следующие методы: наблюдение (для рассмотрения состояния развития государственного финансового контроля); теоретического обобщения и сравнения (для определения теоретических основ); анализа и синтеза (для построения структуры государственного финансового аудита выполнения бюджетных программ).

**Результаты.** На основе проведенного исследования обобщены составляющие государственного финансового контроля. Установлена и прослежена взаимосвязь между отдельными видами государственного финансового аудита в зарубежной и национальной практике. Проанализированы совершенно разные мнения относительно определения понятия «государственный финансовый аудит выполнения бюджетных программ» и на основе сочетания существующих взглядов относительно толкования этого понятия дано авторское его видение. Раскрыты теоретические положения государственного финансового аудита выполнения бюджетных программ за счет определения его целей и задач, принципов, субъектов и объектов его проведения.

**Научная новизна.** Усовершенствованы и обоснованы теоретические основы государственного финансового аудита выполнения бюджетных программ как новой формы государственного финансового контроля путем определения понятия государственный финансовый аудит выполнения бюджетных программ и построения структуры государственного финансового аудита выполнения бюджетных программ, которая учитывает цели и задачи, принципы, субъекты и объекты его проведения.

**Практическая значимость.** Результаты исследования могут быть использованы в работе Государственной аудиторской службы Украины при проведении государственного финансового аудита выполнения бюджетных программ.

**Ключевые слова:** государственный финансовый контроль, государственный финансовый аудит, бюджетная программа, финансовый контроль.