

**FORMATION
OF MARKET ECONOMY
IN UKRAINE**

**ФОРМУВАННЯ
РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ
В УКРАЇНІ**

ISSUE 31

ВИПУСК 31

PART 1

ЧАСТИНА 1

Scientific journal

Збірник наукових праць

Published since 1995

Виходить з 1995 р.

**Ivan Franko National
University of Lviv**

**Львівський національний
університет імені Івана Франка**

2014

*Друкується за ухвалою Вченої Ради
Львівського національного університету
імені Івана Франка*

*Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу
масової інформації.
Серія КВ №14600-3571Р від 29.10.2008 р.*

Науковий збірник містить статті провідних вітчизняних вчених та здобувачів наукових ступенів, що присвячені вирішенню актуальних фінансово-економічних проблем розвитку економіки України.

Scientific collection contains the articles of leading domestic scientists and bread-winners of scientific degrees, that are devoted to the decision of actual financial and economic problems of development in Ukrainian economy.

Редакційна колегія:

проф., д-р екон. наук *С. М. Панчишин* (відп. ред.); проф., д-р екон. наук *Є. Й. Майовець*;
доц., канд. екон. наук *В. Б. Буняк* (відп. секр.); проф., канд. екон. наук *С. О. Матковський*;
проф., д-р екон. наук *О. З. Ватаманюк*; проф., д-р екон. наук *І. Р. Михасюк*;
проф., д-р екон. наук *Л. С. Гринів*; проф., д-р екон. наук *С. К. Реверчук*;
проф., д-р екон. наук *В. М. Вовк*; проф., д-р екон. наук *А. Г. Хоронжій*;
проф., д-р екон. наук *І. М. Грабинський*; проф., канд. екон. наук *В. В. Яцюра*;
проф., д-р екон. наук *О. М Ковалюк*; проф., канд. екон. наук *П. І. Островерх*;
проф., д-р екон. наук *М. І. Крупка*; проф., канд. екон. наук *Я. С. Піщур*;
проф., д-р екон. наук *Б.В. Кульчицький*; проф., д-р екон. наук *О. В. Стефанишин*;
проф., д-р соціол. наук *Ю. Ф. Пачковський*; проф., д-р екон. наук *С. М. Лобозинська*;
проф., д-р екон. наук *В. І. Приймак*; проф., д-р екон. наук *О. О. Кундицький*.

Professor S. Panchyshyn – Editor-in-Chief,
Assistant professor V. Bunyak – Managing Editor.
Відповідальний за випуск проф., д-р екон. наук М. І. Крупка

Адреса редколегії:
Львівський національний університет
імені Івана Франка.
пр. Свободи, 18, Львів-8, 79008

Editorial office address:
Ivan Franko National University of Lviv.
Svobody av., 18, Lviv-8, 79008

тел.: +380(32) 239-44-90

tel.: +380(32) 239-44-90

Текст надруковано в авторській редакції

Адреса редакції, видавця і виготовлювача:
Львівський національний університет
імені Івана Франка.
вул. Університетська, 1, 79000, Львів, Україна
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої
справи до Державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої
продукції. Серія ДК №3059 від 13.12.2007 р.

Формат 60x84/8.
Ум. друк. арк. 28,4.
Тираж 100 прим. Зам.

© Львівський національний університет
імені Івана Франка, 2014

ЗМІСТ

<i>Ю. Акулова.</i> ІНФОРМАЦІЙНІ ПОТОКИ В ЛОГІСТИЦІ.....	3
<i>Л. Алексеенко, Б. Шулюк.</i> БЮДЖЕТУВАННЯ В УКРАЇНІ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ВИТОКИ	7
<i>В. Алексєєв, С. Алексєєва.</i> ДОСЛІДЖЕННЯ ДОХІДНОСТІ КРЕДИТНОЇ СПІЛКИ В УМОВАХ КРЕДИТУВАННЯ ІЗ ЗАЛУЧЕННЯМ ЧЛЕНСЬКИХ ВНЕСКІВ.....	13
<i>І. Алексєєв, М. Костюк.</i> ПІДГОТОВКА ТА ПЕРЕПІДГОТОВКА КАДРІВ ЯК СКЛАДОВІ ПРОФЕСІЙНО-КАР'ЄРНОГО ЗРОСТАННЯ ФАХІВЦІВ.....	24
<i>П. Андрєєв.</i> МІСЦЕ І РОЛЬ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНИМИ ФІНАНСАМИ УКРАЇНИ.....	28
<i>Л. Анісімова.</i> ПІДХІД ДО ПОБУДОВИ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ НА БАЗІ ЕКОЛОГІЧНОЇ СТРАТЕГІЇ.....	37
<i>О. Баран, С. Андрущак.</i> ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПРОБЛЕМНИМИ КРЕДИТАМИ В БАНКАХ УКРАЇНИ.....	42
<i>Х. Березовська.</i> СУЧАСНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ РОЗВИТКУ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ	49
<i>Т. Білорус, С. Фірсова.</i> ГЕНЕЗА КОНЦЕПЦІЇ БРЕНДУ РОБОТОДАВЦЯ НА РИНКУ ПРАЦІ УКРАЇНИ.....	54
<i>В. Бодаковський.</i> КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ МІСЦЕВОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФРАСТРУКТУРИ ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ	65
<i>М. Божик, О. Микуляк.</i> РОЛЬ МІЖБЮДЖЕТНИХ ТРАНСФЕРТІВ У СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОМУ РОЗВИТКУ РЕГІОНІВ УКРАЇНИ	70
<i>О. Борисюк.</i> ВПЛИВ БОРГУ КРАЇН ЄВРОСОЮЗУ НА НАЦІОНАЛЬНУ ЕКОНОМІКУ	76
<i>Л. Боцьора.</i> ПОНЯТТЯ ТА СТРУКТУРА ФІНАНСОВОГО МЕХАНІЗМУ РОЗВИТКУ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА.....	82
<i>І. Браткова.</i> ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНИХ ІНСТРУМЕНТІВ ВНУТРІШНЬОЇ ДЕРЖАВНОЇ ПОЗИКИ В УКРАЇНІ	87
<i>Д. Ванькович.</i> ОЦІНКА ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИДАТКІВ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ ТА ЗАГАЛЬНОЇ ФАКТОРНОЇ ПРОДУКТИВНОСТІ В УКРАЇНІ	92
<i>Ю. Василюк.</i> ОЦІНКА ФІСКАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПЕРЕВАГ УКРАЇНИ В ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНОМУ ПРОЦЕСІ	98
<i>З. Васько.</i> ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ БЮДЖЕТНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ У СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ.....	104
<i>О. Ватаманюк, М. Ватаманюк, С. Тимків.</i> АМЕРИКАНСЬКИЙ ДОСВІД МОНЕТАРНОЇ ПОЛІТИКИ ПІД ЧАС КРИЗИ 2008–2009 РОКІВ ТА У ПЕРІОД ВИХОДУ З НЕЇ	110

<i>Б. Вишивана.</i> РОЗВИТОК НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ РОЗДРІБНИХ ПЛАТЕЖІВ В УКРАЇНІ	118
<i>А. Вікулова.</i> ПРОБЛЕМИ КОМЕРЦІАЛІЗАЦІЇ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ В УКРАЇНІ: СТАН, ПОРІВНЯННЯ, ПЕРСПЕКТИВИ	124
<i>В. Вірченко.</i> ІНТЕЛЕКТУАЛЬНА ВЛАСНІСТЬ В СУЧАСНІЙ СИСТЕМІ СУСПІЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА	130
<i>О. Глущенко, О. Підхомний.</i> ОЦІНКА ОЗНАК МЕТОДОЛОГІЧНОЇ КРИЗИ ДОСЛІДЖЕНЬ ХАРАКТЕРУ ТА ФУНКЦІЙ СУЧАСНИХ ФІНАНСОВИХ РИНКІВ.....	137
<i>Б. Гнатківський.</i> РОЛЬ НЕДЕРЖАВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ У ФУНКЦІОНУВАННІ ПЕНСІЙНОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ	144
<i>І. Гончаренко.</i> ГАРМОНІЗАЦІЯ МЕХАНІЗМУ СПРОЩЕНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОГО ДОСВІДУ	151
<i>О. Гордей.</i> ДЕЯКІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ.....	156
<i>І. Горобець.</i> ЕВОЛЮЦІЯ БЮДЖЕТНОЇ ПОЛІТИКИ У 1991-2013 РР. ТА ЇЇ ЗАВДАННЯ НА СТРАТЕГІЧНУ ПЕРСПЕКТИВУ	162
<i>Н. Гринда, О. Микуляк.</i> МАКРОЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ УКРАЇНСЬКОГО РИНКУ БАНКІВСЬКИХ ДЕПОЗИТНИХ ПОСЛУГ	169
<i>О. Грициняк.</i> ДО ПИТАННЯ ОЦІНКИ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ РОБОЧОЇ СИЛИ.....	176
<i>О. Давидова.</i> ВИКОРИСТАННЯ МЕТОДІВ БАГАТОВИМІРНОГО СТАТИСТИЧНОГО АНАЛІЗУ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ТУРИСТИЧНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ КРАЇНИ	181
<i>Н. Данилевич, М. Кохан.</i> ПЛАНУВАННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ МІСТА НА ПРИНЦИПАХ СТАЛОГО ПРОСТОРОВОГО РОЗВИТКУ	186
<i>Н. Демчишак, М. Іванець.</i> БЮДЖЕТНА ПОЛІТИКА В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ФІНАНСУВАННЯ ТА РЕГУЛЮВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	196
<i>В. Дем'янишин.</i> МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО МЕТОДУ БЮДЖЕТУВАННЯ	204
<i>Ж. Довгань.</i> ФІНАНСОВА СТІЙКІСТЬ БАНКІВСЬКОЇ СИСТЕМИ: ЗАГРОЗИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ПОДОЛАННЯ	215
<i>І. Дрогоруб.</i> ТЕОРЕТИКО-ФУНКЦІОНАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЯК ВАЖЛИВОГО ДЖЕРЕЛА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БАНКІВСЬКИХ УСТАНОВ	223
<i>Я. Дропа, М. Заплатинський.</i> ФОРМУВАННЯ ЗАЛУЧЕНИХ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ.....	230
<i>П. Дубинецька.</i> РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ: АНАЛІЗ ВІТЧИЗНЯНОГО ТА ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ	237
<i>О. Жилінська, М. Чуйко.</i> БІЗНЕС-ЯНГОЛИ У РОЗВИТКУ ВЕНЧУРНОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА	246

<i>Н. Жмурко.</i> ТЕОРІЇ РЕГУЛЮВАННЯ ВАЛЮТНОГО КУРСУ ЯК ОБ'ЄКТА РЕАЛІЗАЦІЇ ВАЛЮТНО-КУРСОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ.....	256
<i>Т. Затоначька, О. Шиманська.</i> ТРАНСФОРМАЦІЯ ІНСТИТУЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ СПРИЯТЛИВОГО ІНВЕСТИЦІЙНОГО КЛІМАТУ В УКРАЇНІ.....	266
<i>Р. Захарчин.</i> СИСТЕМНЕ ОЦІНЮВАННЯ ФАКТОРІВ ВПЛИВУ НА РОЗВИТОК ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВИТИ В УКРАЇНІ.....	274
<i>Г. Захарчин, Ю. Андрійчук.</i> КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ АДАПТИВНОГО ПЛАНУВАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	280
<i>Ю. Іванов, Ю. Малишко.</i> ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЕГУЛЮВАННЯ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ	286
<i>О. Івашко.</i> ПОДАТКОВИЙ ПОТЕНЦІАЛ ОФШОРНИХ ЗОН В УКРАЇНІ ТА СВІТІ.....	293
<i>Г. Ільїна.</i> АНТРОПОЛОГІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ.....	302
<i>К. Ільїна.</i> ГОЛОВНІ ЗАВДАННЯ ІННОВАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ.....	308
<i>О. Калівошко.</i> ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ КРЕДИТНОГО РИНКУ	314
<i>М. Карлін.</i> НЕОБХІДНІСТЬ ТА ШЛЯХИ ДОТРИМАННЯ ВИМОГ АНТИ-ОПТИМУМУ ПАРЕТО У ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНІЙ ПОЛІТИЦІ ПОСТРАДЯНСЬКИХ КРАЇН	317
<i>Р. Качур, Л. Мороз, М. Гунько.</i> ОСОБЛИВОСТІ АКТИВІЗАЦІЇ КРЕДИТНОЇ ТА ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ БАНКІВСЬКИХ УСТАНОВ У ПОСТКРИЗОВИЙ ПЕРІОД.....	323
<i>І. Кирилейза.</i> ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ДЕПОЗИТНОЇ СКЛАДОВОЇ РЕСУРСНОЇ БАЗИ БАНКІВ В УКРАЇНІ.....	333
<i>В. Кміть.</i> ОСОБЛИВОСТІ ДЕКЛАРУВАННЯ ДОХОДІВ ГРОМАДЯН В УКРАЇНІ.....	339
<i>О. Кнейслер.</i> ЕВОЛЮЦІЙНА ТРАНСФОРМАЦІЯ РИНКУ ПЕРЕСТРАХУВАННЯ УКРАЇНИ.....	348
<i>В. Коваленко.</i> ФІНАНСОВА АРХІТЕКТУРА УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІКОЮ.....	358
<i>О. Коваленко.</i> ЗРОСТАННЯ РОЛІ ФІНАНСОВОЇ СИСТЕМИ У МАКРОЕКОНОМІЧНОМУ РЕГУЛЮВАННІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ	362
<i>А. Ковалюк.</i> ФІНАНСОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ БАНКІВСЬКИХ УСТАНОВ В УКРАЇНІ.....	370
<i>О. Ковалюк, А. Ковалюк.</i> ДОСВІД ФІНАНСОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ БАНКІВ ЗАРУБІЖНИХ ДЕРЖАВ ТА ЙОГО ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ.....	377
<i>О. Колібаба.</i> ВИКОРИСТАННЯ КРИТИЧНИХ ТОЧОК КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДЛЯ ПІДПРИЄМСТВ МОЛОЧНОЇ ГАЛУЗІ	383
<i>О. Колодізев, О. Коцюба.</i> АНАЛІЗ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БАНКІВ ЯК СУБ'ЄКТІВ ФОНДОВОГО РИНКУ	390

<i>Н. Коломийчук.</i> РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ РОБОТИ ТА ВЗАЄМОДІЇ СУБ'ЄКТІВ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У БЮДЖЕТНОМУ ПРОЦЕСІ	397
<i>І. Корнева.</i> МОНЕТАРНІ ІНСТРУМЕНТИ ФІНАНСОВИХ РЕПРЕСІЙ	402
<i>В. Корнєєв.</i> КОМПАРАТИВНИЙ АНАЛІЗ ЕМІСІЙНИХ ОПЕРАЦІЙ БАНКІВ НА РИНКАХ ПРИВАТНОГО І ПУБЛІЧНОГО РОЗМІЩЕННЯ АКЦІЙ	408
<i>Р. Кравець.</i> ФІНАНСОВЕ ПРОГНОЗУВАННЯ ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ РЕАЛЬНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ.....	417
<i>В. Краєвський.</i> ФОРМУВАННЯ ПРИНЦИПІВ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ: МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ	424
<i>О. Кривень, Д. Ходико.</i> РОЛЬ ДЕРЖАВНОГО ПРОГРАМУВАННЯ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ ЕКОЛОГІЗАЦІЇ НАЦІОНАЛЬНОЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ	428
<i>М. Крупка.</i> СТРАТЕГІЧНІ ДЕТЕРМІНАНТИ ФОРМУВАННЯ РЕСУРСІВ БАНКІВ В УМОВАХ РИНКОВИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ.....	434
<i>В. Кочетков, Ж. Кугуєнко.</i> АНАЛІЗ РОЗВИТКУ МІЖНАРОДНОГО БАНКІВСЬКОГО БІЗНЕСУ В ЦЕНТРАЛЬНІЙ ТА СХІДНІЙ ЄВРОПІ	439
<i>М. Кузєлев, О. Шакура.</i> ПЕРЕДУМОВИ ТА НАПРЯМКИ ІНТЕГРАЦІЇ КОМЕРЦІЙНИХ БАНКІВ ТА СТРАХОВИХ КОМПАНІЙ	447
<i>Б. Кульчицький, С. Рогач.</i> ЕКОЛОГІЗАЦІЯ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ В УМОВАХ ПОСИЛЕННЯ ГЛОБАЛІЗАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ	455
<i>М. Кульчицький, Х. Сиротюк.</i> ДОСЛІДЖЕННЯ БАНКІВСЬКОЇ АКТИВНОСТІ: АНАЛІЗ ДЕПОЗИТНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ КОМЕРЦІЙНИХ БАНКІВ УКРАЇНИ.....	460
<i>Я. Кульчицький.</i> ТЕОРІЯ ПОРІВНЯЛЬНИХ ЕКОНОМІЧНИХ СИСТЕМ І ТЕОРІЇ ПОСТІНДУСТРІАЛІЗМУ: ДІАЛЕКТИКА ВЗАЄМОЗБАГАЧЕННЯ	467
<i>І. Кухар.</i> ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ТА ДОЦІЛЬНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ КОШТІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ	473
<i>П. Кухта.</i> СУЧАСНІ РОЗРАХУНКОВІ СХЕМИ ОЦІНЮВАННЯ ГРОШОВИХ ПОТОКІВ ІНВЕСТИЦІЙНОГО ПРОЕКТУ	477

УДК 336.14

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕСУРСІВ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ В УМОВАХ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО МЕТОДУ БЮДЖЕТУВАННЯ

В. Дем'янишин

Тернопільський національний економічний університет

Проаналізовано концепцію та організаційно-методичні засади проведення аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ і доведено об'єктивну необхідність його використання в умовах програмно-цільового методу бюджетування. Особливу увагу акцентовано на функціональному механізмі проведення аудиту ефективності. Зроблено пропозиції щодо вдосконалення аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах програмно-цільового бюджетування в Україні.

Ключові слова: аудит ефективності, бюджетні установи, програмно-цільовий метод бюджетування, фінансові ресурси.

Розвиток вітчизняної економіки на ринкових засадах господарювання обумовлює активізацію сфери соціально-культурних послуг, яка об'єднує велику кількість установ та організацій. У результаті цих процесів, з одного боку, зростають обсяги роботи кожної установи, а з іншого – розширюється мережа установ, що потребує додаткового залучення великого обсягу фінансових ресурсів суспільства, підвищення ефективності їхнього використання. Значне збільшення потреби в оптимальному виборі пріоритетів у реалізації загальнодержавних, регіональних та місцевих програм, розробці й прийнятті дієвих управлінських рішень стосовно ефективного використання фінансових ресурсів держави в цілому та кожної установи зокрема, доцільності реальної оцінки результативної роботи державних, комунальних установ й організацій, яку за ринковими підходами оцінити не можливо, зумовило необхідність використання аудиту ефективності бюджетних програм, складовою якої є аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ.

Зважаючи на обмежені обсяги фінансових ресурсів та зростання потреби суспільства у якісних соціальних послугах, роль бюджетного аудиту і всіх його складових збільшуватиметься. На це вказують зміни, внесені у 2010 р. до Бюджетного кодексу України, ряд постанов Кабінету Міністрів України, прийнятих протягом останніх років, наукові висновки і пропозиції вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, що містяться у монографічній, спеціальній, періодичній літературі, матеріалах наукових і науково-практичних конференцій. Проблеми теоретичного, організаційно-методичного забезпечення аудиту ефективності досліджують такі українські науковці, як М. Барикіна-Закірова, П. Германчук, Т. Желюк, Є. Романів, Н. Рубан, І. Стефанюк, І. Чугунов, та інші.

Однак, станом на сьогоднішній день аудит ефективності використання фінансових ресурсів в умовах програмно-цільового методу бюджетування знаходиться на стадії становлення. Так, не до кінця сформовані теоретичні засади його функціонування, відсутні вітчизняні стандарти, не напрацьована достатня нормативно-правова база забезпечення, не підготовлені до охоплення аудитом розпорядники бюджетних коштів, відсутня шкала оцінки використання фінансових ресурсів, спрямованих на виконання державних, регіональних та місцевих, й, відповідно, бюджетних програм. Наявність цих та інших проблем обумовили вибір даного напрямку дослідження та його актуальність.

Метою наукового пошуку є аналіз теоретико-методологічних та практичних засад аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, розробка пропозицій й визначення перспектив розвитку цього аудиту в умовах програмно-цільового методу бюджетування.

Відповідно до Бюджетного кодексу України бюджетна програма – це 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 [1]. Такі програми є серцевиною програмно-цільового методу у бюджетному процесі. Його використовують на всіх рівнях бюджетної системи, чим забезпечують управління фінансовими ресурсами держави для досягнення конкретних результатів за рахунок бюджетів із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу [1].

Розпорядники бюджетних коштів при виконанні бюджету забезпечують цільове та ефективне використання коштів загального і спеціального фонду протягом усього терміну реалізації відповідних бюджетних програм у межах визначених бюджетних призначень.

Для оцінки ефективності бюджетної програми кожного розпорядника бюджетних коштів використовують результативні показники, які включають кількісні та якісні значення. Такі показники характеризують результат виконання бюджетної програми, відображають хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та якість виконання завдань. Вони мають підтверджуватися офіційними статистичними даними, матеріалами фінансової та іншої звітності, даними бухгалтерського, статистичного та управлінського обліку.

Конкретний перелік результативних показників щодо кожної бюджетної програми розробляють головні розпорядники бюджетних коштів відповідно до чинного законодавства.

Учасники бюджетного процесу здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, включаючи заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим й ефективним використанням бюджетних коштів. Така оцінка проводиться шляхом аналізу результативних показників бюджетних програм з використанням різної інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм [1].

Отримані результати оцінки ефективності бюджетних програм використовують для прийняття рішень про внесення змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, розробки пропозицій до проекту бюджету на плановий бюджетний період та до прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди, включаючи зупинення реалізації відповідних бюджетних програм.

Для успішної реалізації цих програм, здійснення заходів за якими потребує нормативно-правового визначення механізму використання бюджетних коштів, головні розпорядники коштів державного бюджету зобов'язані у встановленому порядку розробити проекти порядків використання коштів державного бюджету та забезпечити їх затвердження. Відповідно до Бюджетного кодексу такий порядок має містити:

- цілі та напрями використання бюджетних коштів;
- відповідального виконавця бюджетної програми, підстави та/або критерії залучення одержувачів бюджетних коштів до виконання бюджетної програми;
- завдання головного розпорядника бюджетних коштів, розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня (одержувачів бюджетних коштів), що забезпечують виконання бюджетної програми, з визначенням порядку звітування про її виконання (у тому числі щодо результативних показників) та заходів впливу у разі її невиконання;
- у разі потреби порядок, терміни та підстави, а також критерії розподілу (перерозподілу) видатків між адміністративно-територіальними одиницями у розрізі розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня та одержувачів бюджетних коштів з урахуванням відповідних нормативно-правових актів;
- конкурсні вимоги до інвестиційних програм (проектів), включаючи порядок та критерії їх відбору, а також критерії та умови визначення виконавців таких програм (проектів);
- критерії та умови відбору суб'єктів господарювання, яким надається державна підтримка з бюджету, а також визначення обсягу такої підтримки;
- умови та критерії конкурсного відбору позичальників та проектів (програм), на реалізацію яких надаються кредити з бюджету; умови надання кредитів з бюджету та їх повернення, включаючи положення щодо здійснення контролю за їх поверненням;

- положення щодо необхідності перерахування коштів за бюджетними програмами, які передбачають надання субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам;
- шляхи погашення бюджетної заборгованості у разі її наявності;
- вимоги щодо необхідності відображення у первинному та бухгалтерському обліку отриманих (створених) оборотних і необоротних активів бюджетними установами та одержувачами бюджетних коштів, у тому числі отриманих (створених) в результаті проведення централізованих заходів;
- у разі потреби - положення щодо здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг, визначення умов і термінів поставки та проведення розрахунків;
- інші положення щодо особливостей бюджетної програми [1].

На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління фінансовими ресурсами держави і бюджетних установ. Цей контроль спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами. Він забезпечує:

- оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової і бюджетної звітності;
- досягнення економії бюджетних коштів, їх цільового використання, ефективності і результативності в діяльності розпорядників бюджетних коштів шляхом прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- проведення аналізу та оцінки стану фінансової і господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів;
- запобігання порушенням бюджетного законодавства та забезпечення інтересів держави у процесі управління об'єктами державної власності;
- обґрунтованість планування надходжень і витрат бюджету.

Зовнішній контроль за використанням фінансових ресурсів держави від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата. Внутрішній державний фінансовий контроль забезпечують, з одного боку, центральні органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, а з іншого – розпорядники бюджетних коштів, які організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх структурах та у підвідомчих бюджетних установах.

Під внутрішнім контролем розуміють комплекс заходів, що застосовуються управлінським апаратом в особі керівників, контролюючих органів та структур для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності галузі сфери соціально-культурних послуг, підвідомчих бюджетних установ.

Внутрішнім аудитом у бюджетній установі вважають діяльність підрозділу аудиту, спрямовану на удосконалення системи управління та внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного, нецільового та неекономного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй установ і організацій.

У європейській практиці термін «аудит» вживають як синонім контролю. Згідно з міжнародними стандартами аудиту (INTOSAI) розрізняють декілька його видів, зокрема:

- фінансовий (перевірка правильності або відповідності). Цей аудит передбачає вивчення й оцінку фінансових записів, проведення аудиту фінансових систем і трансакцій, перевірку відповідності до чинних норм і стандартів;
- аудит ефективності. Він включає аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності трудових ресурсів, аудит ефективності з метою досягнення результатів [7, с. 141].

Міжнародна організація вищих контрольних органів аудитом ефективності визнає аудит адміністративної діяльності, який вивчає ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів з метою надання замовнику рекомендацій щодо досягнення кращих результатів [9].

У вітчизняних нормативних актах під аудитом ефективності розуміють форму контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та виявлення чинників, які цьому перешкоджають. Цей аудит здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм [4].

Ми підтримуємо думку окремих економістів стосовно формування теоретичного підґрунтя аудиту ефективності виконання бюджетних програм на основі концепції, які можна об'єднати у три групи:

- концепції, що визначають мету і завдання аудиту, його роль в економіці та суспільстві. До них можна віднести: теорію агентів, теорію про роль аудитора, який виконує функцію соціального контролю за веденням бухгалтерського обліку, квазікритичну теорію, теорію модератора, поліційну теорію, теорію підтвердження кредитоспроможності;
- концепції, що визначають еволюцію розвитку аудиту: підтверджувальний аудит, системноорієнтований аудит, ризиковий аудит;
- концепції, що визначають засади для формування стандартів (нормативів) аудиту, основи етики поведінки, незалежність, професіоналізм, доказовість, точність аудиторських висновків [2, с. 53].

До основних функцій аудиту ефективності виконання бюджетних програм відносимо:

- діагностику функцій структурних підрозділів у процесі планування, виконання планів, формування звітності та проведення контролю за рухом фінансових ресурсів бюджетних установ;
- оцінку стану перспективного планування руху фінансових ресурсів та взаємозв'язку його з поточним й оперативним плануванням, розробкою бюджетних програм та їхнього забезпечення;
- управлінське консультування;
- інформаційне забезпечення за допомогою сучасних методів передачі й отримання інформації;
- вибір показників та методів оцінки ефективності використання фінансових ресурсів;
- організацію попереднього, поточного і наступного фінансового контролю;
- мотивацію управлінських рішень стосовно підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ у процесі виконання бюджетних програм.

Аудит ефективності виконання бюджетних програм включає ряд складових організаційного, нормативно-правового та фінансового спрямування, серед яких найважливішим, на наш погляд, є аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ. З одного боку, якщо установа виконує декілька бюджетних програм, то цей аудит буде охоплювати показники кожної програми зокрема. З іншого боку, якщо установа виконує одну бюджетну програму, то аудит ефективності виконання цієї програми буде співпадати з аудитом бюджетної установи.

Вітчизняна наука і практика виділяють такі види аудиту ефективності виконання бюджетних програм, як аудит результативності, аудит адміністративної ефективності, регулятивний аудит, аудит ефективності проведення державних закупівель, аудит ефективності утримання об'єктів державної й комунальної власності, аудит результативності трансфертів, аудит контрактів, проектів і програм тощо [2, с. 54].

Методологія аудиту передбачає визначення принципів, гіпотези, об'єкта, проблеми аудиту, результативних показників ефективності, мети, основних завдань, методів, прийомів і процедур, організації та його проведення.

Оскільки аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ є складовою бюджетного аудиту, він базуватиметься на тих же теоретичних засадах, що й останній, включаючи сутність, форми, принципи тощо. На нашу думку, в основу цього виду аудиту покладено такі принципи, як незалежність, гласність, превентивність, дієвість, регулярність, об'єктивність, ефективність, системність, комплексність, плановість, документування, звітність перед замовником. Особливе місце серед принципів відводимо принципу ефективності, який полягає у прагненні всіх бюджетних установ та організацій при складанні та виконанні бюджетних програм досягнути запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Під гіпотезою аудиту вважаємо припущення аудитора щодо причини виникнення та існування проблем, недосконалості певних позицій у використанні фінансових ресурсів установ при виконанні бюджетних програм.

Об'єктом аудиту ефективності є фінансові ресурси установ, спрямовані на виконання бюджетних програм, ефективність яких доцільно оцінити у процесі аудиту.

Під проблемою аудиту ефективності розуміємо невиконання запланованих результативних показників бюджетних програм через неефективне використання фінансових ресурсів.

Результативними показниками ефективності використання фінансових ресурсів у процесі виконання бюджетних програм вважаємо кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, фінансовою й іншою звітністю та дають можливість здійснити оцінку використання фінансових ресурсів установ, пов'язаних з виконанням відповідних бюджетних програм.

Відповідно до чинного законодавства метою аудиту ефективності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави. Відповідно до мети сформульовані основні завдання аудиту ефективності, до яких віднесено:

- оцінку ефективності використання фінансових ресурсів у процесі виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування;
- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми;
- визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників;
- підготовку обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання фінансових ресурсів, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення [4].

При проведенні аудиту ефективності, аудитор вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Відповідно до чинних нормативно-правових актів ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, зокрема:

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності;
- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;
- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;
- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);
- одержання інформації від юридичних осіб [4].

В організаційному аспекті послідовність дій при проведенні аудиту ефективності в часі наведено на рис. 1.

Як видно на рис. 1 процес аудиту ефективності включає такі основні етапи:

I. Підготовка до аудиту.

II. Проведення аудиту.

III. Реалізація результатів аудиту.

Процес підготовки до аудиту полягає у попередньому ознайомленні з об'єктом аудиту та визначенні критеріїв оцінки (попередній аудит) та розробці його програми. Для цього використовують дані бюджетних програм, найбільш вагомими звітними даними про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що характеризують досягнення мети відповідної бюджетної програми. На основі цього доцільно:

- оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетних програм шляхом співставлення фактично отриманих та запланованих результативних показників;
- оцінити ефективність програм шляхом порівняння забезпеченого рівня виконання результативних показників програм до рівня їхнього фінансування. У результаті цього виконання бюджетних програм може бути оцінено як ефективне, недостатньо ефективне та неефективне.

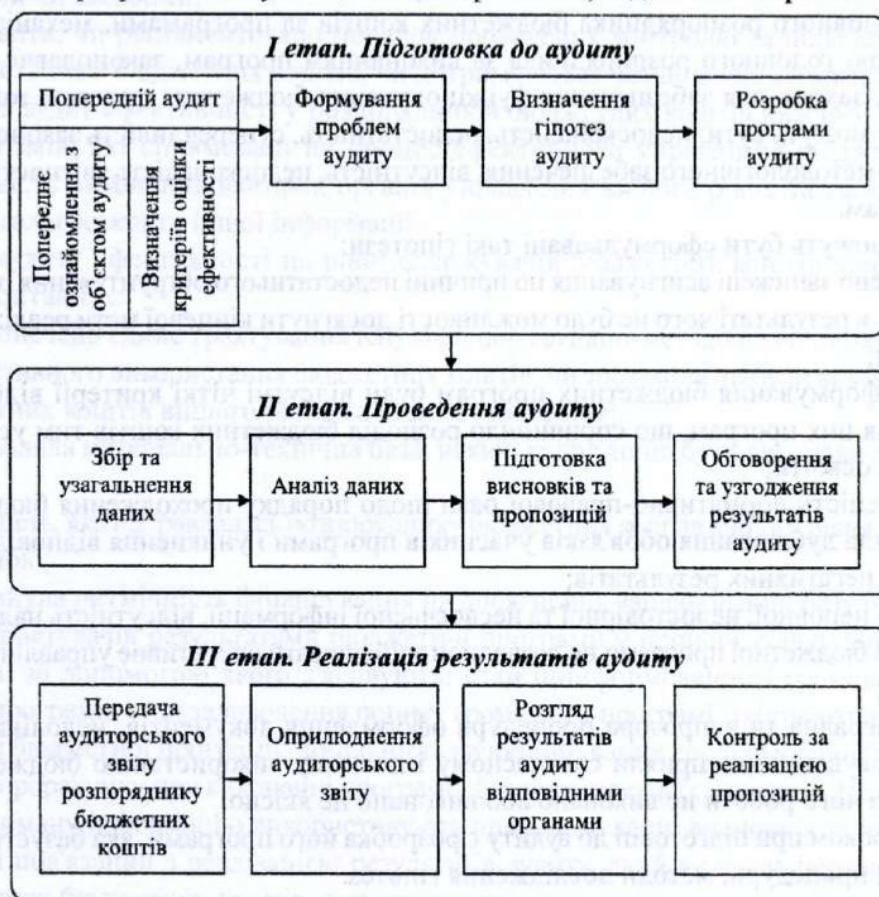


Рис. 1. Логічна схема організації та проведення аудиту ефективності використання фінансових ресурсів установами та організаціями в умовах програмно-цільового бюджетування*

* Складено автором на основі [4]

Залежно від того, які показники бюджетних програм були виконані найгірше, слід сформулювати проблему, котра має місце і негативно впливає на виконання цих програм. Це і буде проблемою аудиту, яка є актуальною, існує реально, потребує глибокого вивчення з метою її успішного вирішення.

Так, наприклад, якщо при проведенні аудиту ефективності передбачається акцентувати увагу на продуктивності бюджетних програм, тобто забезпечення максимального обсягу вироблених товарів, робіт та послуг за рахунок конкретного обсягу фінансових ресурсів, орієнтовною проблемою аудиту можуть бути питання пошуку шляхів підвищення продуктивності програми, досягнення кращих результатів при реалізації програм іншими шляхами тощо. Якщо ж аудитор приділяє основну увагу питанням ефективності та економності, зокрема зменшенням витрат на одиницю виготовлених товарів, робіт та послуг, проблемою аудиту можуть бути питання пошуку напрямів зменшення вартості продук-

ту бюджетних програм. У тому випадку, якщо основну увагу приділяють результативності, зокрема, досягненню визначеного результату, то проблемою аудиту може бути коло питань, що стосуються пошуку причин незабезпечення виконання показників продукту програми. Коли увага аудитора зосереджується на якості виконаних робіт, наданих послуг, вироблених товарів, тоді проблемою аудиту можуть бути питання пошуку шляхів посилення впливу бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій або збільшення позитивного впливу у сфері соціально-культурних послуг.

Наступною стадією підготовки до аудиту ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах програмно-цільового бюджетування є визначення гіпотез аудиту, які охоплюють кожний етап проходження цих ресурсів, зокрема, планування, розподіл, використання, контроль. Гіпотези розробляються на основі даних, отриманих з різних джерел, зокрема, інформації про діяльність головного розпорядника бюджетних коштів за програмами, механізми управління та форми контролю головного розпорядника за виконанням програм, законодавче, економічне та інше середовище, заходи для забезпечення функціонування бюджетних програм тощо. Крім цього гіпотезами аудиту можуть бути: недосконалість, недостатність, суперечливість законодавчо-правової бази, нормативно-методологічного забезпечення; відсутність, недосконалість звітності про виконання бюджетних програм.

На практиці можуть бути сформульовані такі гіпотези:

- затверджено занижені асигнування по причині недостатнього обґрунтування реальних потреб у коштах, в результаті чого не було можливості досягнути кінцевої мети реалізації бюджетної програми;
- на етапі формування бюджетних програм були відсутні чіткі критерії відбору учасників виконання цих програм, що спричинило розподіл бюджетних коштів тим установам, які не змогли їх освоїти;
- неузгодженість нормативно-правової бази щодо порядку проходження бюджетних коштів спричинила дублювання обов'язків учасників програми і уникнення відповідальності за досягнення негативних результатів;
- наявність неповної, недостовірної та несвоєчасної інформації, відсутність належної взаємодії учасників бюджетної програми не дозволили здійснювати оперативне управління бюджетними коштами;
- неупорядкована та непрозора процедура оформлення документів, недоліки та складності в обслуговуванні не сприяли своєчасному і повному використанню бюджетних коштів, в результаті чого роботи не виконано або виконано не якісно.

Наступним кроком при підготовці до аудиту є розробка його програми, яка базується на гіпотезах і передбачає мету, процедури, методи дослідження гіпотез.

Другий етап проведення аудиту ефективності включає:

- збір та узагальнення даних;
- аналіз отриманих даних, визначення чинників, які вплинули на їхню зміну з метою підтвердження або спростування висунутих гіпотез;
- підготовка висновків та пропозицій, реалізація яких сприяла б підвищенню якості виконання бюджетних програм;
- обговорення та узгодження результатів аудиту з його учасниками.

Відповідно до чинних нормативно-правових актів України на рівні головного розпорядника бюджетних коштів для спростування чи підтвердження гіпотез аудиту рекомендовано дослідити такі питання:

- оцінити, чи цілі досліджуваної бюджетної програми пов'язані з цілями довгострокової державної програми та відповідають функціям головного розпорядника;
- визначити, чи не дублює та суперечить досліджувана програма іншим програмам;
- з'ясувати, чи визначав головний розпорядник показники, яких необхідно досягнути кожному виконавцю бюджетної програми, чи правильно вони визначені;
- дослідити відповідність фактичних отримувачів бюджетних коштів тим, які були визначені на етапі планування, та з'ясувати причини відхилення;

- проаналізувати обґрунтованість розрахунків, наявність проектно-кошторисної документації та затвердженого механізму проходження коштів;
- з'ясувати достатність затверджених обсягів бюджетних коштів для задоволення технологічних потреб, можливість залучення альтернативних джерел фінансування;
- проаналізувати ефективність запровадженої системи звітності, у т.ч. стосовно її орієнтації на продукт;
- визначити, чи звітував головний розпорядник щодо реалізації досліджуваних програм, а також наскільки його звіти є надійними;
- визначити, чи аналізував головний розпорядник можливість реалізації і програми іншими шляхами чи засобами;
- встановити, чи регламентовано порядок проведення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, чи дотримуються встановлені вимоги [4].

Здійснюючи аудит ефективності у розпорядників бюджетних коштів нижчого рівня, аналізують складові механізмів, які спрямовані на процес ефективного управління бюджетними коштами, досліджують якість виконання вказівок органів управління вищого рівня та своєчасність надання фінансової, бухгалтерської та іншої інформації.

У процесі аудиту ефективності на рівні одержувачів бюджетних коштів доцільно зосередити увагу на таких питаннях:

- чи забезпечено єдине трактування існуючої нормативно-методологічної бази щодо цільового та ефективного використання бюджетних коштів, чи зрозумілими були вказівки розпорядника бюджетних коштів вищого рівня та стан їх виконання;
- чи дозволяла матеріально-технічна база, наявні кадри тощо бути виконавцем бюджетної програми;
- чи звітність, яка направлялась розпоряднику бюджетних коштів вищого рівня, була достовірною та повною;
- як вплинула ритмічність фінансування на досягнення запланованих результатів [4].

На рівні користувачів результатами бюджетної програми у процесі аудиту використовують метод опитування, за допомогою якого з'ясовують: стан поінформованості громадян про існування досліджуваної програми; стан задоволення попиту громадян у програмі, якістю отриманих соціальних послуг за кошти бюджетної програми; доцільність функціонування досліджуваної бюджетної програми; недоліки та прорахунки при виконанні програми, бачення шляхів їх усунення. На основі результатів опитування отриману інформацію використовують при формуванні висновків та пропозицій.

Третій етап пов'язаний з реалізацією результатів аудиту, який включає передачу аудиторського звіту розпоряднику бюджетних коштів, оприлюднення цього звіту, розгляд результатів аудиту органами влади та управління, причетними до виконання бюджетних програм, контроль за реалізацією результатів аудиту. Пропозиції аудиту повинні включати перелік необхідних дій щодо проведення якісних змін в управлінні фінансовими ресурсами держави, підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ, які ґрунтуються на результатах аудиту ефективності та відповідати таким вимогам: ґрунтування на результатах роботи, фактах, висновках; зосередження на тому, що потрібно змінити; залишення на розсуд користувачів аудиторського звіту способів проведення змін; бути достатньо детальними і реальними, щоб їх можливо було впровадити; по можливості бути диференційованими за рівнями та виконавцями.

При проведенні аудиту ефективності доцільно передбачати можливі ризики, а також ідентифікувати проблеми використання фінансових ресурсів бюджетних установ. Рівень ризику обумовлюється значимістю очікуваних відхилень від встановлених цілей, норм, нормативів, стандартів. У зарубіжній практиці оцінку можливих відхилень аудитори здійснюють за допомогою проведення спеціальних процедур перевірки з використанням системи індикаторів безпеки, до яких відносять:

- неефективне та недосконале управління, сигналами якого можуть бути нездатність застосовувати наявні методи контролю, відсутність нагляду за процесом контролю з боку відповідних структур, несвоєчасне виявлення фактів шахрайства;

- недієвий внутрішній контроль внаслідок нераціонального розподілу посадових обов'язків, що дозволяє окремим працівникам контролюючих служб здійснювати крадіжки коштів або матеріальних цінностей;
- допущені помилки, випадки шахрайства, які вказують на джерела виникнення можливих зловживань і напрями проведення досліджень й перевірок;
- некоректна та неетична поведінка окремих керівників, необґрунтовані рішення, які можуть сигналізувати про незаконні дії й шахрайство;
- відсутність або наявність фактів виправлення у документах, що сигналізує про можливе розкрадання державної власності [2, с. 52].

Більшість економістів схиляються до того, що при розробці програм проведення аудиту ефективності доцільно передбачати:

- формування меморандуму аудиту, який може включати структуризовані складові, зокрема: загальну частину, де буде обґрунтований вибір проведення цього аудиту (інформація, структура попереднього ознайомлення з проблемою, опис зони аудиту, результати попереднього ознайомлення та вибір проблем); робочий план, у якому деталізується структура проведення аудиту (масштаб, гіпотеза, критерії оцінки, методи збору даних, організаційне забезпечення, бюджет проекту, можливі комунікації, пов'язані з проведенням аудиту, можливі результати аудиту тощо);
- механізм визначення ризиків, які стосуються об'єкту аудиту ефективності;
- засади регламентування аудиту ефективності;
- підходи до формування аудиторського висновку та критерії;
- види відповідальності аудитора відповідно до чинного законодавства;
- рівень відповідальності замовника за подану інформацію;
- перелік інформаційного забезпечення аудиту тощо [2, с. 58-59].

Підвищення ефективності цього виду аудиту, на нашу думку, пов'язано з необхідністю розробки регламентів його проведення, нормативно-правового забезпечення та стандартів, що визначають зміст, порядок та якість роботи аудиторів. У стандартах доцільно визначити єдині вимоги до якості і надійності аудиту, гарантій щодо результатів аудиту. На основі цих стандартів можуть бути вирішені всі спірні питання, забезпечена належна якість аудиторських перевірок, впроваджені в аудиторську практику результати наукових досліджень, підвищення іміджу професії аудитора, упорядкування всіх елементів аудиторського процесу.

Результативність аудиту може бути підвищена за умови належної організації реалізації його матеріалів, організації належного контролю за впровадженням пропозицій, що містяться у висновках аудиту.

У цілому можна зробити висновок, що аудит ефективності використання фінансових ресурсів бюджетних установ в умовах програмно-цільового методу бюджетування повинен охоплювати всі найважливіші питання, пов'язані з наданням послуг соціально-культурного спрямування розпорядниками бюджетних коштів та досліджувати рух їхніх фінансових ресурсів у просторі й часі. До найважливіших питань аудиту доцільно включати: аналіз результатів конкурсного відбору бюджетних програм, наявність декількох варіантів програм та критеріїв вибору оптимального; дослідження вихідних та базових техніко-економічних умов бюджетних програм і механізмів їхньої реалізації; наявність альтернативних шляхів реалізації бюджетних програм та можливість їхнього використання; аналіз варіантів вибору оптимальних методів досягнення кінцевої мети у результаті виконання програм; оптимальне використання нормативно-правової, організаційної та адміністративної бази для забезпечення максимального ефекту при виконанні бюджетних програм; наявність чи відсутність структур, які залучені до виконання програми, але не впливають на якість роботи і не несуть суттєвого навантаження при досягненні очікуваного результату; оцінка ефективності, якості та результативності діяльності установ та організацій внаслідок виконання бюджетних програм.

Процес удосконалення аудиту ефективності потребує модернізації всіх його складових. Основними умовами цього удосконалення вважаємо: розробку ефективної системи обліку, яка б, з одного боку, відповідала світовим стандартам, а з іншого – містила всі необхідні параметри даних про ви-

трачання фінансових ресурсів; наявність політичної волі й бажання всіх гілок влади контролювати й оцінювати ефективність використання фінансових ресурсів та діяльності у цілому бюджетних установ й організацій, що надають соціально-культурні послуги населенню; прийняття необхідних законодавчих і нормативних актів, які б, з одного боку, регламентували та упорядковували проведення аудиту ефективності, а з іншого – відповідали б вимогам країн Євросоюзу; створення дієвого механізму реалізації результатів аудиту та відповідальності замовників й аудиторів за невиконання своїх обов'язків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. №2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
2. Желюк Т. Адміністративний аудит як інструмент оцінки ефективності використання бюджетних коштів для виконання загальнодержавних програм / Тетяна Желюк // Світ фінансів. – 2005. – № 2. – С. 50-60.
3. Коновалов Л. С. Організаційно-правове забезпечення аудиту ефективності бюджетних програм в Україні / Л. С. Коновалов // Державне будівництво. – 2012. – № 2. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2012-2/doc/2/03.pdf>.
4. Наказ Головного КРУ України «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм» від 15.12.2005 р. № 444. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_68/pg_gvcwsy.htm.
5. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10 серпня 2004 р. №1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>.
6. Романів Є. М. Аудит адміністративної діяльності в бюджетній сфері / Романів Є. М., Волянський І. Р. // Фінанси України. – 2003. – № 9. – С. 128-132.
7. Рубан Н. І. Аудит ефективності бюджетних коштів / Н. І. Рубан // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 138–143.
8. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2(15). – С. 10.
9. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts [Електрон ресурс]. – Режим доступу: http://intosai.connexchoosing.net/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/index.php?article_pos=1.

METHODOLOGICAL APPROACH TO AN AUDIT USAGE OF EFFECTIVENESS WITH WHICH FINANCIAL RESOURCES OF BUDGETARY INSTITUTIONS

V. Demianyshyn

Ternopil national economic university

The author analyzes the concept of organizational and methodological principles of the audit of effectiveness with which financial resources of budgetary institutions are used and argues the objective necessity of such audit under conditions of target-oriented budgeting. Particular attention is paid to the functional mechanism of the audit of effectiveness. The article gives ideas for improving the audit of effectiveness with which financial resources of budgetary institutions are used in Ukraine.

Key words: audit of effectiveness, budgetary institutions, target-oriented budgeting and financial resources.

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К АУДИТУ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕСУРСОВ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ В УСЛОВИЯХ ПРОГРАММНО-ЦЕЛЕВОГО МЕТОДА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

В. Дем'янишин

Тернопольский национальный экономический университет

Проанализировано концепцию и организационно-методические основы проведения аудита эффективности использования финансовых ресурсов бюджетных учреждений и доказано объективную необходимость его использования в условиях программно-целевого метода бюджетирования. Особое внимание акцентировано на функциональном механизме проведения аудита эффективности. Сделаны предложения по совершенствованию аудита эффективности использования финансовых ресурсов бюджетных учреждений в условиях программно-целевого бюджетирования в Украине.

Ключевые слова: аудит эффективности, бюджетные учреждения, программно-целевой метод бюджетирования, финансовые ресурсы.