

КОНТРОЛЬ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

Монографія

*За загальною редакцією
канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань*

**Харків
ХНЕУ ім. С. Кузнеця
2016**

УДК 657.6
ББК 65.052.2
К 64

Рецензенти: завідувач кафедри фінансів та фінансово-економічної безпеки Харківського навчально-наукового інституту ДВНЗ "Університет банківської справи", д-р екон. наук, професор *Г. М. Азаренкова*; завідувач кафедри фінансів та кредиту Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна, д-р екон. наук, професор *В. В. Глущенко*; завідувач кафедри фінансів ДВНЗ "Українська академія банківської справи Національного банку України", д-р екон. наук, професор *С. В. Леонов*.

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.

Протокол № 7 від 15.02.2016 р.

Авторський колектив: канд. екон. наук, професор Л. В. Дікань
канд. екон. наук, доцент О. В. Кожушко
канд. екон. наук, доцент Ю. О. Лядова
канд. екон. наук, викладач Є. В. Дейнеко
канд. екон. наук, доцент Т. О. Кривцова
канд. екон. наук, викладач Д. В. Калінкін
аспірант Н. П. Владімірова
аспірант І. О. Шевченко

Контроль у бюджетних установах: теорія та практика : монографія
К 64 / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова та ін. ; за заг. ред. канд.
екон. наук, професора Л. В. Дікань. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця,
2016. – 332 с.

ISBN 978-966-676-625-3

Розглянуто проблеми теорії та практики контролю в бюджетних установах. Висвітлено проблемні та дискусійні питання стосовно контролю в бюджетних установах, запропоновано напрями його реформування, що сприятиме покращенню якості контрольних заходів і забезпеченню більш результативної діяльності суб'єктів контролю в бюджетних установах.

Рекомендовано для викладачів, аспірантів, студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів і фахівців у галузі контролю в бюджетних установах.

УДК 657.6
ББК 65.052.2

© Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Ю. О. Лядова,
Є. В. Дейнеко, Т. О. Кривцова, Д. В. Калінкін,
Н. П. Владімірова, І. О. Шевченко, 2016
© Заг. ред. Л. В. Дікань, 2016
© Харківський національний економічний
університет імені Семена Кузнеця, 2016

ISBN 978-966-676-625-3

Вступ

Сучасний стан розвитку української економіки супроводжується певними процесами, до яких слід першочергово зарахувати зміну парадигми державного управління, яка полягає, перш за все, в зміні функцій суб'єктів такого управління. Однією із найважливіших функцій суб'єктів державного управління є контроль у бюджетних установах. Отже, на сучасному етапі відбувається перегляд змістовного наповнення контролю в бюджетних установах, що супроводжується радикальним його реформуванням з огляду на досвід європейських країн із цього приводу. Усе це супроводжується розробленням і прийняттям великої кількості нормативно-правових актів, що на законодавчому рівні регулюють процеси реформування, здійсненням активної навчально-роз'яснювальної роботи серед суб'єктів контролю в бюджетних установах та розвиненням міжнародних зв'язків між контролюючими органами різних країн. Але підґрунтям зазначеного все ж таки є наукові напрацювання, присвячені актуальним питанням реформування контролю в бюджетних установах. Не є винятком і запропонована наукова праця, метою якої є уточнення та обґрунтування теоретико-практичних засад контролю в бюджетних установах, висвітлення проблемних та дискусійних питань з цього приводу, а також запропонування напрямів реформування контролю в бюджетних установах в Україні, що в остаточному підсумку сприятиме покращенню якості контрольних заходів та забезпеченню більш результативної діяльності суб'єктів контролю в бюджетних установах.

Особливостями даної наукової праці є:

- висвітлення проблемних питань контролю саме в бюджетних установах. Так, більшість із наявних аналогічних наукових розробок розкривають питання контролю взагалі, фінансового, економічного або державного фінансового контролю. На відміну від існуючих, запропонована монографія містить огляд актуальних проблем та напрямів їх вирішення саме в аспекті контролю в бюджетних установах;
- комплексний підхід до висвітлення питань реформування контролю в бюджетних установах. Сучасні процеси реформування контролю

в бюджетних установах пов'язані, перш за все, з упровадженням державного внутрішнього фінансового контролю в сучасну систему контролю в бюджетних установах. Водночас, складовими державного внутрішнього фінансового контролю є внутрішній контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація. Усі зазначені складові розглянуті в третьому розділі даної монографії;

- використання міжнародного досвіду в сфері контролю в бюджетних установах. У процесі розроблення даної наукової праці використано велику кількість міжнародних нормативних актів, наукових статей іноземних фахівців та результати офіційної співпраці українських і закордонних учених;

- глибокий аналіз практики контролю в бюджетних установах. Другий розділ монографії ґрунтується на аналізі великого масиву статистичної інформації щодо контролю в бюджетних установах.

Таким чином, у даній науковій праці зроблено спробу вирішити ряд проблемних теоретичних питань, надати пропозиції з цього приводу, що, на думку авторів, дозволить усунути деякі теоретичні протиріччя, а також позитивно позначиться на практичній діяльності національних контролюючих органів і створить підґрунтя для подальшого вдосконалення контролю в бюджетних установах в Україні.

Розділ 1

Теоретичні засади контролю у бюджетних установах в Україні

1.1. Дискусійні питання визначення поняття "державний фінансовий контроль"

Поняття "контроль" завжди привертало увагу багатьох учених, результати досліджень яких знайшли відображення у великій кількості наукових робіт цієї тематики. Однак слід зазначити, що окреслене поняття належить до найбільш дискусійних щодо визначення термінів в економічному понятійно-категоріальному апараті. На думку авторів перш ніж розпочати розгляд спірних питань з цього приводу, доцільно розглянути безпосередньо походження поняття "контроль" (рис. 1.1).

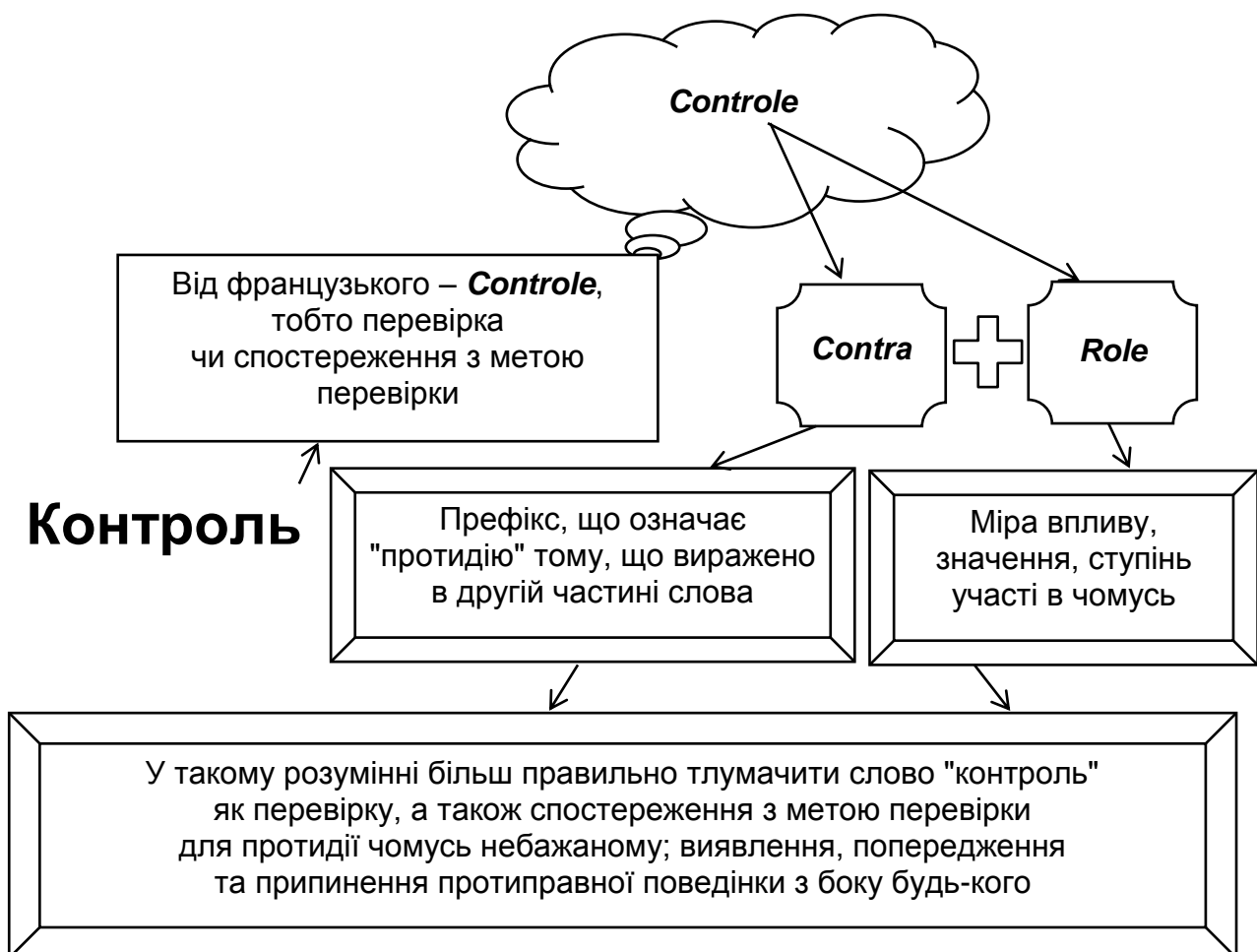


Рис. 1.1. Етимологічна побудова поняття "контроль"

На сьогодні однозначного трактування поняття "контроль" серед учених не існує. Вітчизняні науковці по-різному підходять до визначення цього поняття, підкреслюючи ті або інші риси і властивості контролю. Сучасні визначення терміна "контроль" наведені в додатку А.

Як можна зробити висновок із матеріалу додатка А, існує велика кількість поглядів різних дослідників на визначення поняття "контроль", що свідчить про безперечну актуальність і проблемність досліджуваного питання, а також про багатогранність самого поняття контролю.

Аналіз зазначених поглядів на категорію "контроль" дозволяє виокремити певні напрями сутнісного розуміння його визначення, що наведено на рис. 1.2.

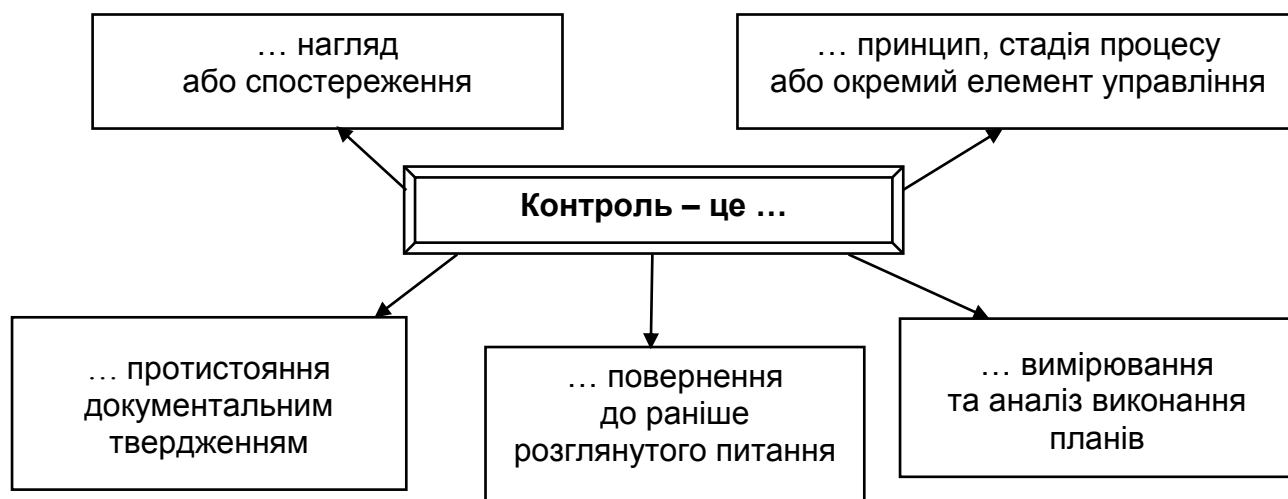


Рис. 1.2. Підходи до визначення поняття контролю (узагальнено авторами)

Зазначені на рис. 1.2 підходи висвітлюють окремі риси та властивості сутності контролю. Безперечно, кожен з підходів має сенс, а їх множинність становить позитивний вплив на загальну теорію контролю, бо розширює сферу уявлення про сутність цього поняття.

Але з метою уточнення поняття контролю, необхідність якого було обґрунтовано, слід здійснити критичний аналіз наявних підходів, на основі якого виокремити найбільш доцільний підхід, що і стане підґрунтям подальших досліджень.

Підхід, згідно з яким контроль визначають як **певний нагляд або спостереження**, певною мірою відображає його загальну сутність,

але контроль не обмежується лише наглядом чи спостереженням, а й містить ще велику кількість інших методів. Тому такий підхід у деякому аспекті є обмеженим.

Схожим є також підхід, що зорієнтований на розгляд контролю як **вимірювання та аналізу виконання планів**. Такий підхід можна вважати дещо обмеженим через те, що аналіз і вимірювання є лише одними із методів контролю та в повному обсязі не відображають сутності контролю як багатоаспектного поняття.

Підхід до визначення поняття "контроль", згідно з яким цей термін визначають як **повторне повернення до раніше розглянутого питання**, на думку авторів, певною мірою звужує сутність контролю. Таке зауваження ґрунтується на тому, що повернення до раніше розглянутого поняття або операції наявне лише у випадку здійснення наступного контролю, тобто залишаються поза увагою такі його види, як попередній і поточний.

Особливої уваги потребує підхід, відповідно до якого контроль зводиться до **протистояння документальним твердженням**, тобто до свідомої протидії тій інформації, що міститься в документації господарюючого суб'єкта, якого перевіряють. Такий підхід підкреслює те, що в документації певного об'єкта контролю вже в обов'язково містяться помилки чи правопорушення, але це не враховує ймовірності відсутності помилок і порушень у документації.

Найпоширенішим є підхід, що розглядає контроль з погляду **певного принципу, стадії процесу або елементу (складової) системи управління**. Таке неоднозначне трактування поняття "контроль" з погляду його місця в системі управління пояснюється тим, що кожен виробничий цикл або соціальний процес відрізняються певними характеристиками та вимагають управлінського впливу, що забезпечує досягнення мети, визначеної заздалегідь. *Тобто сутність та зміст контролю не можуть бути ґрунтовно розкриті окремо від сфери управлінської діяльності, яку він обслуговує.* Погляд на контроль як окремий принцип управління безперечно є доцільним, виходячи з сутності поняття "принцип". Так, принцип найчастіше визначають як встановлену норму (правило), дотримання якої сприяє досягненню поставленої мети. Якщо розглядати принципи управління, то контроль (безумовно) доцільно зарахувати до їх числа. Але, розглядаючи контроль як окремий принцип, тобто ніби встановлену норму, дотримання якої сприяє досягненню поставленої мети управління, неважко

помітити значне звуження сутності контролю. Отже, виокремлення принципу контролю можна вважати доцільним, але визначення контролю як принципу управління не відображає повною мірою сутності поняття "контроль".

Погляд, що ґрунтується на визначенні контролю як стадії процесу управління, також не є повним, оскільки, з одного боку, зводить сутність контролю до процесу управління, а з іншого, – підкреслює його тривалість у часі, що не завжди є доречним під час розгляду багатоаспектних понять. До того ж, зазначений підхід певною мірою деформує зміст контролю. Це зумовлено тим, що у разі визначення контролю як стадії процесу управління можна зробити висновок щодо існування інших стадій управління і контролю. Серед них виокремлюють чітке місце і чітку тривалість у часі. Але за таких умов контроль не забезпечував би на належному рівні ефективність управлінського процесу, оскільки для власної дієвості контроль передусім повинен бути безперервним та мати місце на всіх стадіях процесу управління.

Отже, найбільш доцільним є підхід, що ґрунтується на визначенні контролю як окремого елемента (складової) управління. Але у цьому разі виникає необхідність у конкретизації, до якого саме елемента чи складової управління належить контроль.

Так, найдоцільніше у процесі визначення контролю з погляду його місця та ролі в управлінні дотримуватися позиції, що **контроль належить до однієї з функцій управління**. Доречно зазначити, що контроль як функція управління займає особливе положення, бо це, перш за все, засіб зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління, який інформує про дійсний стан керованого об'єкта.

У процесі цього *контроль як функція управління виконує завдання, що постають перед господарюючим суб'єктом та його системою управління*. А отже, загальну мету контролю як функції управління можна визначити у такий спосіб:

метою контролю як функції управління є забезпечення ефективної діяльності господарюючого суб'єкта через виконання завдань, що постають перед системою управління таким суб'єктом.

Отже, розгляд змістовних ознак контролю як функції управління, його цілей та завдань дозволяє визначити місце контролю в управлінні господарюючим суб'єктом (рис. 1.3). Як видно з рис. 1.3, контроль належить до однієї з функцій управління. У свою чергу, саме за допомогою зазначених функцій суб'єкт управління впливає на об'єкт управління.

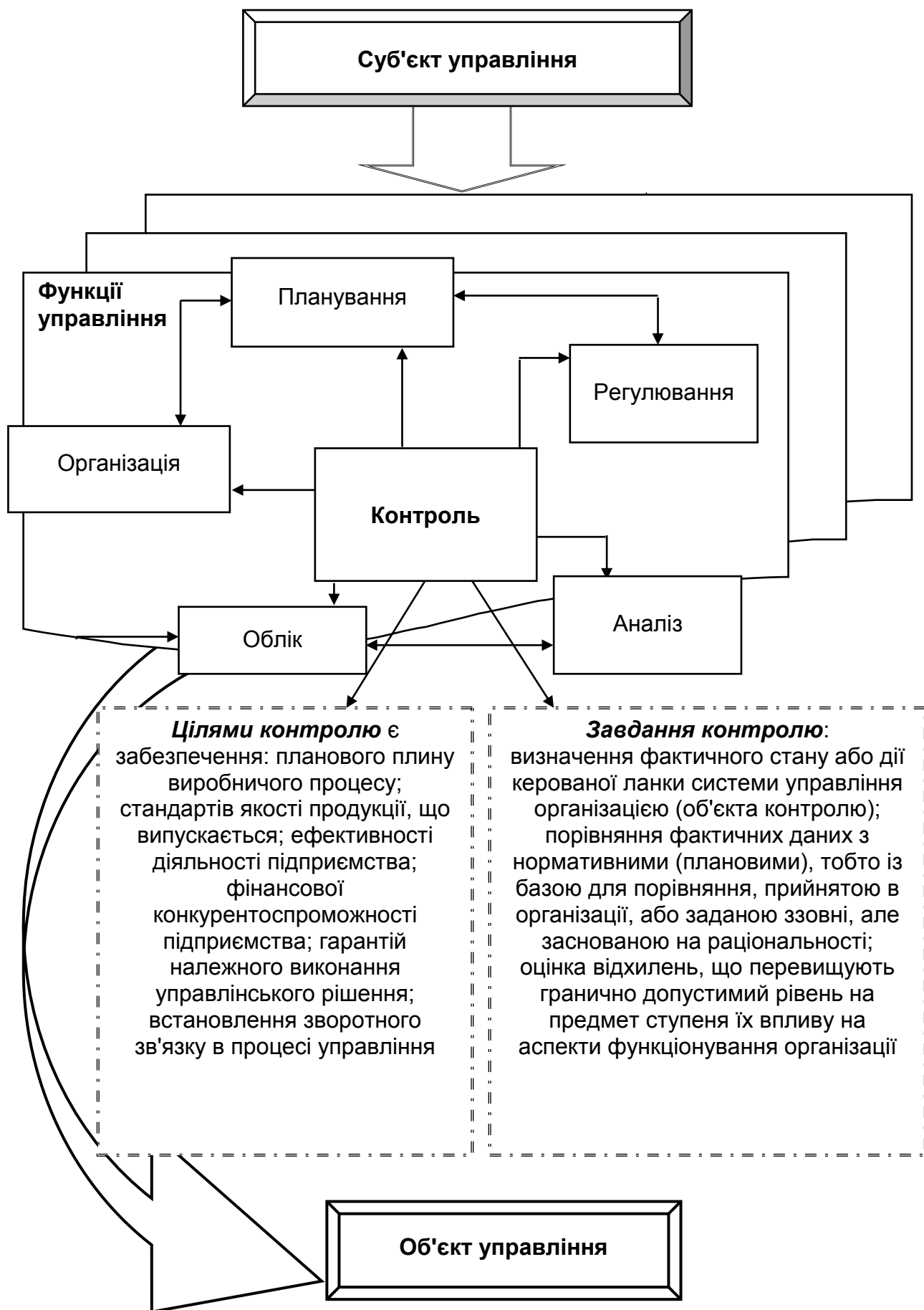


Рис. 1.3. Місце контролю в управлінні господарюючим суб'єктом

Контроль як функція управління має багато цілей та виконує певні завдання, тим самим відіграючи важливу роль у загальній системі управління господарюючим суб'єктом. У процесі цього будь-яка функція управління (функція планування, обліку тощо) обов'язково інтегрована з контрольною, що також підкреслює особисте місце контролю серед інших функцій управління. Таким чином, критичний аналіз сучасних визначень контролю та об'єднання їх у підходи дозволило зробити висновок, що більшість з них розкривають переважно його змістовну частину, яка містить систематичне спостереження економічних, соціальних, політичних, ідеологічних, науково-технічних й інших напрямів розвитку суспільства та нерозривно пов'язують контроль з управлінням.

Авторами обґрунтовано висновок, що доцільним є підхід, заснований на розгляді контролю як елемента (складової) управління.

Конкретизовано, що контроль належить до однієї з функцій управління, на основі чого визначено місце контролю в управлінні та узагальнено його взаємозв'язок з іншими функціями управління. На основі співставлення завдань, що виконує контроль як функція управління і завдань, які стоять взагалі перед господарюючим суб'єктом та його системою управління, сформульовано мету контролю як функції управління.

Усе це дозволяє надати авторське визначення поняття "контроль" як функції управління (рис. 1.4).

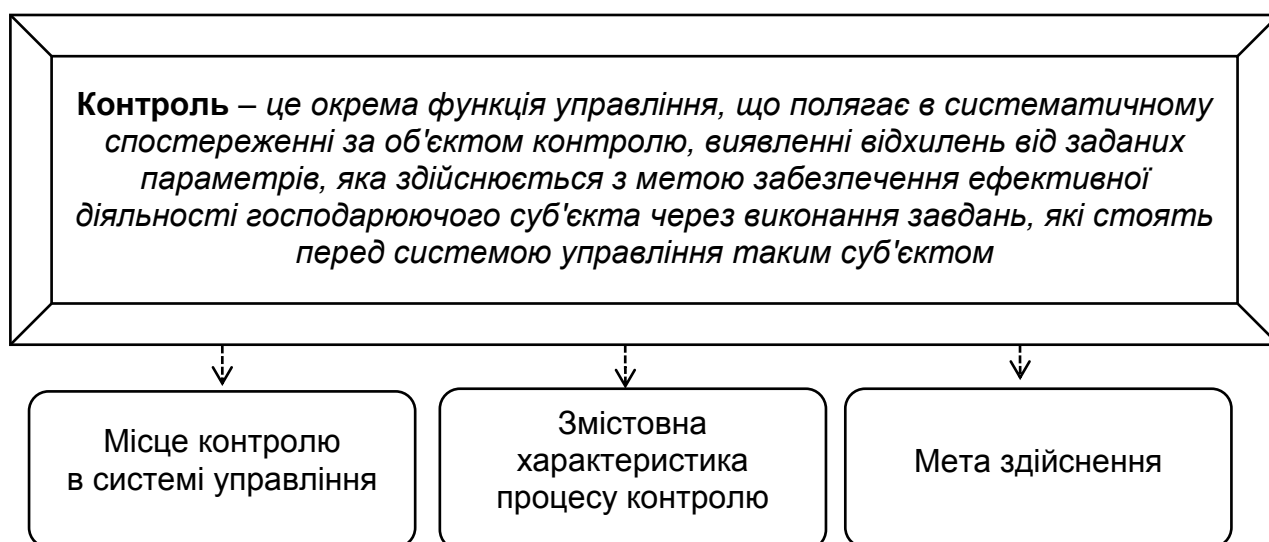


Рис. 1.4. **Визначення поняття "контроль" як функції управління** (авторське бачення)

Отже, як видно із рис. 1.4, запропоноване визначення суттєво відрізняється від існуючих тим, що містить: місце контролю в управлінні (контроль є функцією управління), змістовну характеристику безпосередньо процесу контролю (систематичне спостереження за об'єктом контролю, виявлення відхилень від заданих параметрів) і мету здійснення контролю (забезпечення ефективної діяльності господарюючого суб'єкта через виконання завдань, що стоять перед системою управління таким суб'єктом).

У той же час визначення контролю як функції управління, хоча і є найбільш доцільним з погляду існуючого взаємозв'язку контролю та системи управління, але не враховує те, що **контроль є досить важливою економічною категорією**, найважливішим поняттям економічної науки.

Цілісна економічна система та закони її розвитку можуть бути всебічно розкриті лише в сукупності економічних категорій, в їх системі. Окрема економічна категорія відображає одну зі сторін чи елементів такої системи. Двома найважливішими сторонами економічної системи є продуктивні сили і виробничі відносини, а отже, *економічна категорія* – це теоретичне вираження економічних відносин та властивих їм законів у взаємодії з розвитком продуктивних сил. З погляду загального визначення поняття "економічна категорія" та з урахуванням основних і найбільш загальних властивостей контролю, у більш загальному розумінні під **контролем як економічній категорією слід розуміти систему економічних відносин із приводу систематичного спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів.**

У цьому разі додаткового обґрунтування потребує твердження, що контроль як економічна категорія є *системою*. Таке твердження ґрунтується на тому, що контроль – це сукупність досить різних відносин. І в кожному з цих видів відносин є особливості.

Таким чином, **контроль слід розглядати в двох аспектах: як функцію управління та як економічну категорію**. Кожний погляд має сенс, бо переслідує різні цілі. Контроль як функція управління відображає більш прикладний аспект тоді, коли контроль як економічна категорія має виключно теоретичне значення.

Необхідно зазначити, що сьогодні серед учених і практиків відсутня єдність до вибору критеріїв й ознак класифікації різновидів контролю.

Тонков Є. і Масалитіна С. виокремлюють такі основні види контролю за суб'єктами, як державний і громадський, які належать до різновидів

соціального контролю (в широкому його трактуванні) [229]. У свою чергу, державний контроль залежно від владних ознак суб'єкта контролю може диференціюватися як контроль, що здійснюється органами законодавчої (представницької), виконавчої і судової влади. Залежно від особливостей суб'єкта (в більш розгорнутому розумінні) контроль можна розподілити на такі види: державний, муніципальний, громадський (громадянський), контроль недержавних (приватних) структур.

За Шевчуком О., контроль у сфері економіки розподіляється на економічний (господарський), фінансовий і фінансово-економічний (фінансово-господарський) контроль [219].

Варто зауважити, що для даного дослідження інтерес становить саме державний фінансовий контроль, сутність якого доцільно розглянути більш детально.

Так, аналіз викладених в економічній і спеціальній юридичній літературі думок учених дозволяє зробити висновок щодо доцільності групування визначень сутності поняття, для більш глибокого розуміння за такими базовими категоріями, як сукупність, система, форма, результат та ін. (табл. 1.1).

Як видно з табл. 1.1, державний фінансовий контроль дійсно має надзвичайно складну сутність та багатовекторність прояву. Тому подана в табл. 1.1 сукупність морфологічних одиниць, які визначають сутність державного фінансового контролю, є значною мірою неоднорідною і потребує подальшого порівняння. Таке порівняння можливе за допомогою декомпозиції наведених визначень на основні складові, до яких слід зарахувати сутнісну складову поняття, забезпечення державного фінансового контролю та його призначення, суб'єктів, які його здійснюють, та часові границі здійснення (рис. 1.5).

Таблиця 1.1

Узагальнення підходів до визначення сутності державного фінансового контролю (узагальнено авторами)

Автори	Базові категорії чи поняття													
	Економічні відносини	Сукупність економічних і правових відносин	Системоформувальна субстанція	Діяльність людини	Сукупність дій і операцій	Вид діяльності	Система	Форми і способи впливу	Етап бюджетного процесу	Функція держави	Результат	Діяльність державних органів	Перевірка	Форма державної влади
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Воронін Ю. М. [39]	+													
Табушнікова Т. Ф. [201]		+												

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Дмитренко Г. В. [69]			+											
Видяпіна В. І. [231]				+										
Рябухін С. Н. [184]					+									
Басанцов І. В. [21]						+								
Бурцев В. Б. [227]							+							
Данильяна О. Г. [286]								+						
Суконников Є. С. [199]									+					
Телепнева А. В. [202]										+				
Іванова І. І. [91]											+			
Козирін А. М. [110]												+		
Мельник М. В., Пантелєєв О. С., Звездін А. Л. [139]													+	
Степашин С. В., Столяров Н. С. [211]										+				+
Родіонова В. М. [182]							+							

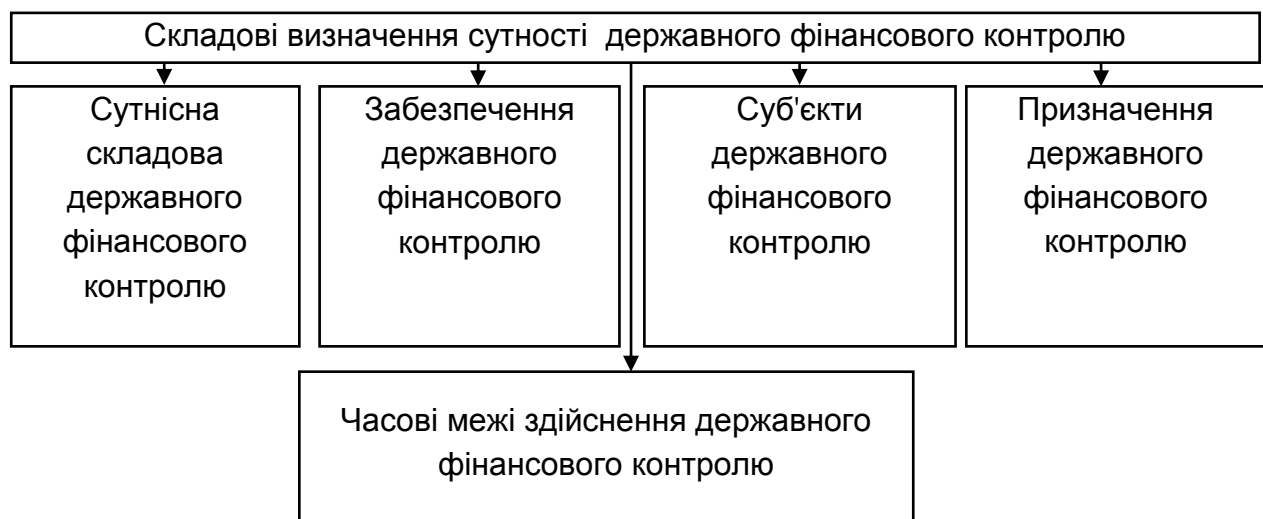


Рис. 1.5. Морфологічна декомпозиція визначення сутності поняття "державний фінансовий контроль"

Підсумовуючи всі загальні визначення поняття державного фінансового контролю та узагальнюючи проведений аналіз, автори пропонують під державним фінансовим контролем розуміти систему безупинних контрольних дій за функціонуванням об'єктів управління органами державного фінансового контролю з метою формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом.

Наведене авторами визначення обумовлене тим, що сутність та зміст контролю не можуть бути ґрунтовно розкриті окремо від сфери

діяльності, яку він обслуговує. У такому разі автори згодні з думкою Шевчука О. В. про те, що наведені погляди неповною мірою відображають сутність державного фінансового контролю [219, с. 45]. Для чіткого розуміння його сутності слід розглядати поняття комплексно в системі координат: мета – спосіб (засіб) – результат.

Слід зауважити, що застосування системного підходу як основи розвитку методології сучасної науки державного фінансового контролю потребує значної уваги до формалізації системного дослідження, тобто виокремлення та подальшого функціонування не державного фінансового контролю як системи, а системи державного фінансового контролю. Це, на думку авторів, дасть можливість вивчати системні побудови інших сфер фінансового управління, орієнтуючись на вимоги та обмеження загальної теорії систем.

Як показали дослідження літературних джерел, присвячені визначенню сутності та виокремленню основних елементів системи державного фінансового контролю, вчені по-різному підходять до визначення поняття системи державного фінансового контролю, підкреслюючи окремі характерні риси та ознаки, але у ході цього майже не приділяють уваги виокремленню елементів такої системи. У чинному законодавстві це взагалі не закріплено.

У цьому сенсі доцільно звернути увагу на те, що розглядаючи державний фінансовий контроль як відкриту систему, основними характеристиками якої є елементи (суб'єкт, об'єкт і предмет), зв'язки, межі та середовище, а підсистемами – контролююча і контрольована (підконтрольна), Клімова С. робить висновок, що сукупність елементів державного фінансового контролю може стати системою у випадку, коли вона набуває здатності до організації, саморегулювання, адекватного реагування на зміни в середовищі, де перебуває. У такому разі система розглядається як статистичне та динамічне явище.

У той же час Плєскач В. і Жадько К. дещо розширюють ряд елементів системи державного фінансового контролю, а також зараховують до неї: суб'єкти, об'єкти, предмети, принципи, методи, форми, види контролю, етапи процесу контролю, прийняття управлінських рішень за результатами контролю.

Автори, розглядаючи елементи державного фінансового контролю, підтримують думку Шевчука О. В. щодо необхідності виокремлення засобів контролю, до яких і будуть належати форми, методи, техніка, технологія, способи, принципи, види та ін. Тому, на думку авторів, під системою державного фінансового контролю слід розуміти сукупність елементів функціонування та забезпечення дієвості контролю, яка і містить наведені

засоби контролю. Крім того, до системи державного фінансового контролю потрібно зараховувати і його забезпечення, а саме: методологічне, науково-дослідне і кадрове, нормативно-правове і методичне, матеріально-технічне і фінансове забезпечення.

У такому разі структурна побудова системи державного фінансового контролю має вигляд, наведений на рис. 1.6.



Умовні позначення:

- > фінансові та інформаційні потоки, які пов'язують елементи державного фінансового контролю;
- - - - -> фінансові та інформаційні потоки, що пов'язують систему управління державними фінансами з системою державного фінансового контролю та окреслюються в ній.

Рис. 1.6. Структурна побудова системи державного фінансового контролю

Доцільно зауважити, що наведена на рис. 1.6 структурна побудова системи державного фінансового контролю містить такі елементи будь-якої функціонуючої системи, як: вхід (інформаційне забезпечення контрольної діяльності), вихід (продукт функціонування системи внутрішньогосподарського контролю), механізм, котрий перетворює вхід системи в її вихід та розкривається у здійсненні контрольних процедур згідно з цілями, завданнями і формами контролю (оброблення інформації, еталон для порівняння) [60, с. 124].

Як видно з рис. 1.6, система державного фінансового контролю є частиною системи управління державними фінансами, однак вона нею не управляє, тобто ефективність її функціонування буде залежати від притаманних їй властивостей та наявного потенціалу [60, с. 57]. Крім того, слід урахувувати, що державний фінансовий контроль стосується безпосередньо економічних процесів, використання ресурсів та отримання результатів. Така обігова наповненість надає яскравої динамічності функції контролю, висвітлює його значення в управлінні фінансовими ресурсами держави.

Наведена структурна побудова найбільш повно відображає усі елементи системи фінансового контролю. Доцільно зауважити, що дана схема взагалі, як і зміст окремих її елементів, є практично незмінною в сучасних умовах. Багато в чому це спричинено незмінним практичним підходом до формування системи державного фінансового контролю та недоусвідомленням необхідності перегляду її парадигми з урахуванням вимог сучасності.

Слід розглянути окремі елементи системи державного фінансового контролю (ДФК) більш детально.

Так, об'єктом ДФК слід уважати всі грошові відносини, що складаються в процесі діяльності суб'єктів господарювання, пов'язані з формуванням і використанням фінансових ресурсів держави.

Щодо визначення предмета ДФК, то під останнім слід розуміти фінансову діяльність держави, пов'язану з формуванням, розподілом та використанням фінансових ресурсів держави з точки зору їх законності, економічності, ефективності та доцільності.

Щодо наступного елемента системи ДФК – суб'єктів державного фінансового контролю – слід зазначити, що ними є державні органи різного правового походження.

Доцільно розподілити їх залежно від того, до якої гілки влади вони належать, а також залежно від характеру компетенції органу ДФК.

Органи ДФК щодо гілок державної влади у сфері управління державними фінансами (слід зазначити, що ці органи влади паралельно зі своїми основними функціями здійснюють фінансовий контроль) – органи законодавчої гілки влади (Верховна Рада України), органи виконавчої гілки влади (Кабінет Міністрів України) – центральні та місцеві, а також Президент України.

Державні органи, що спеціально створені для управління фінансами (а деякі з них – виключно для контролю за державними фінансами (Рахункова палата, Державна фінансова інспекція України)) – це Рахункова палата (вищий орган ДФК), Державна фінансова інспекція України (далі – Держфінінспекція, ДФІ), Національний банк України (далі – НБУ), Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Державний комітет фінансового моніторингу України, Державна фіскальна служба України, Державна митна служба України, Пенсійний фонд України та фонди обов'язкового соціального страхування, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна, Міністерство економічного розвитку і торгівлі, Державна служба статистики, Державна інспекція з контролю за цінами та ін.).

Серед останніх можна виокремити ті органи, що здійснюють державний фінансовий контроль щодо достатньо широкого кола питань – загальної компетенції (наприклад, Рахункова палата, ДФІ), галузевої компетенції (наприклад, Державна митна служба України) та міжгалузевої компетенції (Державна фіскальна служба України).

У контексті розгляду суб'єктів ДФК та розподілу функцій і повноважень між ними слід зазначити, що система ДФК в Україні функціонує без належного законодавчо-правового забезпечення, яке б визначало основні поняття у сфері ДФК, чітко регулювало функції і повноваження контролюючих органів, визначало основні завдання, регламентувало відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, встановлювало відповідальність уповноважених посадових осіб тощо.

У цьому сенсі єдиним законодавчим документом в Україні, який станом на сьогодні максимально досконалий, є Бюджетний кодекс України (далі – БК), оскільки що в основі реформування системи ДФК знаходиться, перш за все, реформування бюджетного процесу, незважаючи на те, що бюджетний процес – це лише частина (але дуже вагома) сфери дії ДФК.

Щодо суб'єктів ДФК, то згідно з положеннями БК [28], спеціалізованими органами державного контролю згідно з чинним в Україні законодавством (тобто органи ДФК, які створені виключно заради контрольної діяльності та реалізують державну політику у сфері ДФК, а перш за все – в бюджетній сфері) є Рахункова палата (що здійснює "зовнішній" ДФК або "вищий орган ДФК") та Державна фінансова інспекція України (належить до одного з ключових органів держави виконавчої гілки влади, що належить до системи так званого "внутрішнього" ДФК).

Слід зазначити, що реформування вітчизняної системи ДФК, згідно з чинною Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, передбачає проведення організаційно-структурних і функціональних змін саме в системі державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК), а значить стосується всіх суб'єктів ДФК, що належать до державних органів виконавчої гілки влади (як центральних, так і місцевих органів). Кардинальні зміни стосуються, перш за все, суб'єкта, який здійснює ДВФК централізовано, – Держфінінспекції. Саме на ДФІ тепер покладено проведення державного фінансового аудиту та інспектування в формі ревізії замість ревізій та перевірок, які здійснювалися ДФІ раніше. Також покладено здійснення контролю якості за впровадженням внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в бюджетних установах і додано функцію гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Окрім цього, оскільки розвиток напрямів Концепції [235] викладено у Стратегії розвитку системи управління державними фінансами [247], де одним із напрямів розвитку стосовно системи ДФК зазначений уже не тільки розвиток державного внутрішнього фінансового контролю, а й розвиток незалежного зовнішнього фінансового контролю, то слід зазначити, що серйозних організаційних та функціональних змін зазнає і суб'єкт зовнішнього ДФК – Рахункова палата. Перш за все, завдяки тому, що на неї покладено повноваження щодо здійснення державного фінансового аудиту, але – зовнішнього (незалежного).

Виходячи з наведених міркувань, слід зазначити, що реформування системи ДФК України, початком якого можна вважати 2005 рік – рік прийняття Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [235] – відбувається в межах світових тенденцій щодо підвищення ролі внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту як складових системи ДФК.

Однак для кращого розуміння процесів реформування системи ДФК, пов'язаних, перш за все, із реформуванням ДВФК, в основу якого покла-

дено впровадження внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації, слід визначитися із видамиДФК – наступним елементом системиДФК.

Узагальнення підходів до виокремлення видів державного фінансового контролю наведені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Підходи до виокремлення видів державного фінансового контролю

Види ДФК	Басанцов І. [21]	Білуха М. [26]	Бутинець Ф. [30]	Василик О. [32]	Дмитренко Г. [69]	Дудко В. [77]	Дрозд І., Шевчук В. [75]	Калюга Є. [95]	Коломийчук Н. [112]	Савченко Л. [186]	Стефанюк І. [198]
Бюджетний											+
Податковий											+
Митний											+
Валютний											+
Ціновий											+
Банківській											+
Попередній	+	+	+				+	+			
Поточний	+	+	+				+	+			
Наступний	+	+	+				+	+			
Дистанційний				+	+		+	+			
Стратегічний					+		+				
Тактичний					+		+				
Оперативний					+		+				
Загальнодержавний	+								+	+	
Внутрішньовідомчий (внутрішньогосподарський)						+			+		

Як видно з табл. 1.2, існує велика кількість підходів до виокремлення видів державного фінансового контролю.

Багато вчених виокремлюють у власних дослідженнях види державного фінансового контролю. У цьому разі можна зауважити, що підходи до виокремлення видів достатньо різні: деякі з них протирічають один одному,

деякі дублюють один одного, виступаючи синонімами. Загалом класифікувати різновиди ДФК у даній роботі пропонується таким чином (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація видів державного фінансового контролю

Класифікаційні ознаки	Види державного фінансового контролю
Час здійснення контрольних дій	Попередній, поточний, наступний
Напрямок впливу суб'єкта на об'єкт контролю	Зовнішній, внутрішній
Місце проведення контролю	Камеральний, виїзний
Повнота охоплення об'єкта контролю	Суцільний, вибіркового
Характер джерел контролю	Документальний, фактичний
Періодичність проведення контролю	Систематичний, періодичний, одноразовий
Повнота охоплення питань, що перевіряються	Комплексний, тематичний, зустрічний
Періодичність вивчення джерел контролю	Періодичний, повторний, додатковий
Стадії проведення	Первинний, проміжний, остаточний
Спрямованість	Стратегічний, тактичний, оперативний
Джерела даних	Документальний, фактичний
Характер контрольних заходів	Плановий, раптовий
Регламент здійснення	Обов'язковий, за рішенням державних органів, ініціативний
Сфера (об'єкт) контролю	У бюджетній сфері (бюджетний); у податковій сфері (податковий); митний; у валютній сфері (валютний); у грошово-кредитній сфері; у страховій сфері; на фондовому ринку
Суб'єкти	Органів представницької влади, президентській, органів виконавчої влади загальної та спеціальної компетенції, регуляторів фінансових ринків
Технологія здійснення	Автоматизований, частково автоматизований, неавтоматизований

Виходячи з даних табл. 1.3, важливим у класифікації видів ДФК за ознакою "напряму впливу суб'єкта на об'єкт контролю" є виокремлення зовнішнього та внутрішнього ДФК.

Під зовнішнім контролем щодо органів державної влади розуміють контроль, здійснюваний незалежними у своїй діяльності від органів державної влади, спеціально створеними контрольними органами. В Україні зовнішній контроль здійснює Рахункова палата.

Щодо внутрішнього ДФК (якого реформування стосується першочергово), то слід зазначити, що поняття "внутрішній контроль" (як елемент системи ДФК) використовується у кількох значеннях:

внутрішнього контролю в системі органів виконавчої влади щодо контролю, який здійснюється органами контролю, створеними законодавчими (представницькими) органами влади;

внутрішньовідомчого (відомчого) контролю (у будь-якому міністерстві, відомстві);

у якості внутрішньогосподарського контролю, тобто контролю всередині підприємства, організації, установи (в межах даного дослідження розглядаються в якості організацій та установ, перш за все, бюджетні установи, оскільки одним з основних джерел їх фінансових ресурсів є бюджетні кошти (саме вони є основними в структурі державних фінансових ресурсів), що забезпечує їх тісний взаємозв'язок зі сферою державних фінансів). Згідно з положеннями ст. 26 Бюджетного кодексу України органи виконавчої влади (у вигляді розпорядників бюджетних коштів) повинні організувати внутрішній контроль та створювати підрозділи внутрішнього аудиту.

Однак саме тому, що основою реформування системи ДФК України, якій властива централізована авторитарна система контролю за фінансовими ресурсами держави, є децентралізація організаційної структури ДФК, основні зусилля в процесі здійснення реформ покладено на реорганізацію та перебудову саме державного внутрішнього фінансового контролю (або – ДВФК).

Окрім розгляду та визначення таких видів ДФК, як зовнішній та внутрішній, не менш важливим у класифікації видів ДФК за ознакою часу здійснення контрольних дій є виокремлення попереднього, поточного та наступного (або заключного) видів ДФК.

У цьому контексті доцільно пояснити, що процес реформування системи державного фінансового контролю передбачає перегляд пріоритетності названих видів.

На сьогодні попередній державний фінансовий контроль майже відсутній, поточний здійснюється лише органами Державного казначейства, а всі існуючі на сьогодні форми ДФК мають лише наступний характер. Діяльність суб'єктів ДФК спрямована на виявлення вже скоєних правопорушень та на встановлення і покарання винних у їх скоєнні осіб, тобто державний фінансовий контроль здійснюється лише за фінансовими операціями, які вже відбулись.

У той же час в європейських країнах найбільш розповсюдженим є саме попередній контроль і саме його вважають найбільш ефективним, бо попереджати порушення вважається раціональнішим, ніж карати винних осіб за вже скоєні правопорушення [69].

В умовах реформування системи ДФК змінюється пріоритетність видів ДФК і надається перевага саме попередньому контролю, забезпечити який може така прогресивна форма державного фінансового контролю, як державний аудит. Одразу варто зазначити, що в Україні він має назву "державний фінансовий аудит" згідно з роботою [245].

Наступним етапом дослідження є розгляд форм ДФК – ще однієї важливої складової системи ДФК, аналіз підходів щодо визначення за якою наведено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Підходи до виокремлення форм державного фінансового контролю в Україні

Форми ДФК	Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю" [271]	Пожар Т. [174]	Савченко Л. [186]
Внутрішній		+	
Зовнішній		+	
Попередній		+	+
Поточний		+	+
Наступний		+	+
Інспектування (ревізія)	+		
Державний фінансовий аудит	+		
Перевірка державних закупівель	+		

Як, видно з табл. 1.4, існують певні підходи до виокремлення форм ДФК, серед яких зазначається попередній, поточний та наступний [174; 186], але їх доцільно зарахувати до видів ДФК.

До форм ДФК дослідники відносять внутрішній та зовнішній ДФК [174], але такі виокремлення є надто узагальненими й абстрактними. Найбільш доцільно станом на сьогодні, на думку авторів, до форм ДФК зарахувати інспектування (ревізію), державний аудит (згідно з законодавством України [271] він має назву "державний фінансовий аудит") та перевірку державних закупівель, що повною мірою кореспондується, як зазначає Іванова І. М., з тлумаченням терміна "форма" як способу здійснення якої-небудь дії [91], а також узгоджується з чинним законодавством України в сфері ДФК [271].

Якщо ж здійснити ретроспективний аналіз щодо використання в практичній діяльності форм ДФК, то слід зазначити, що контрольні органи України до початку реформ (тобто до 2005 – 2006 років) використовували у своїй практиці такі основні форми контролю, як ревізія і перевірка [69].

З 2006 р. в Україні на законодавчому рівні запроваджено поняття "інспектування". Останнє фактично є прообразом ревізії та перевірки, тобто усталеною в Україні формою державного фінансового контролю, що ставить за мету перевірку дотримання вимог чинного законодавства, зосереджуючись на фіксуванні факту порушення, накладення стягнень та застосування санкцій до порушників. У міжнародній практиці поширена така форма ДФК, як державний аудит. Поняття державного аудиту у широкому трактуванні означає контроль за будь-якою здійсненою операцією, процедурою або звітом у різних сферах державного управління, а також системи державного управління загалом. Проте цей термін доцільно визначати у вузькому аспекті, наприклад, фінансовому, для точнішого його застосування з погляду законності, точності, достовірності, ефективності, доцільності тощо, чим і скористались законотворці в Україні [91]. Так, із 2006 року в Україні на законодавчому рівні запроваджено поняття саме державного фінансового аудиту [271].

Слід зазначити, що державний фінансовий аудит залежно від суб'єкта, що його здійснює з боку держави (згідно з чинним законодавством в Україні), розподіляється на зовнішній (його здійснюють вищі

контрольні органи; в Україні – це Рахункова палата) та внутрішній аудит (відомчий або внутрішньовідомчий (такі підвиди виокремлюють науковці) або, враховуючи вимоги чинного законодавства, – централізований та децентралізований). Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [235] впроваджується така прогресивна форма ДФК, як внутрішній аудит (точніше – внутрішній державний аудит, але це суперечить визначенням понять, наведеним у чинному законодавстві). Слід зазначити, що саме внутрішньому децентралізованому аудиту (або внутрішньому аудиту бюджетних установ) як складовій системи ДФК, присвячене дане дослідження.

У законодавстві України зазначено, що поряд із організаційними та функціональними змінами в системі ДФК, пов'язаними із упровадженням внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, однією зі складових системи ДФК є гармонізація внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Щодо розуміння сутності гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, то в Концепції [235] визначено, що це діяльність з координації останніх Міністерством фінансів шляхом методологічного забезпечення та проведення аналізу, моніторингу запровадження та функціонування останніх. У Стратегії [259] чітко визначено, що функція гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю на період реформи до 2017 року станом на сьогодні виконується департаментом гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Держфінінспекції (далі – підрозділом гармонізації), який забезпечує методологічну підтримку державного внутрішнього фінансового контролю, проводить оцінку якості внутрішнього аудиту, організовує та проводить навчальні заходи, в тому числі за підтримки міжнародних експертів тощо. Після 2017 р. функцію гармонізації буде передано до Мінфіну.

Водночас відсутність єдиного підходу до оцінки стану внутрішнього контролю потребує його нормативного визначення, що посилить інституціональну спроможність підрозділу гармонізації.

Стан розвитку і спроможності служб внутрішнього аудиту та розвиток незалежного зовнішнього аудиту визначатимуть передумови проведення організаційно-структурних і функціональних змін у Держфінінспекції, пов'язаних із зосередженням її діяльності на функції інспектування" [69].

Отже, застосування будь-яких форм ДФК потребує відповідних процедур, які досягаються різноманітними методами проведення ДФК.

Що стосується методів ДФК, які також виступають елементами системи ДФК, то підходи до їх виокремлення наведені в табл. 1.5.

У даному аспекті слід зауважити, що в умовах функціонування діючої на сьогодні системи ДФК мають місце всі наведені в табл. 1.4 методи, але процес реформування висуває питання недоцільності виокремлення таких методів, як інспекція та заслуховування звітів державних органів [259], що не відповідає особливостям реформованої системи ДФК в Україні. Наприклад, останній з перелічених методів є не ефективним з огляду на застосування методу аналізу окреслених звітів, а інспекція є виїзною перевіркою та в узагальненому аспекті характеризує певні форми контрольних дій, а не метод.

Таблиця 1.5

**Підходи до виокремлення методів державного
фінансового контролю**

Методи ДФК	Бариніна-Захарова М. В. [20]	Воронова Л. К. [40]	Нагребельний В. П. [150]	Орлюк О. П. [162]	Стефанюк І. Б. [198]	Іващенко Л. А. [92]
Спостереження		+	+			
Аналіз		+	+			
Перевірка	+	+	+	+	+	
Ревізія	+	+	+	+	+	+
Аудит	+				+	+
Стандартизація					+	+
Ідентифікація					+	+
Ліцензування	+					
Експертиза	+					+
Моніторинг	+	+	+			+
Обстеження			+	+	+	
Облік				+		
Інспекція					+	
Заслуховування звітів державних органів					+	

Стосовно таких методів, як перевірка, ревізія, аудит, облік, то з огляду на те, що метод – це сукупність прийомів, не доцільно зводити названі поняття лише до сукупності прийомів. Отже, в умовах реформування доцільними для застосування є методи спостереження, аналізу, стандартизації, ідентифікації, ліцензування, експертизи, моніторингу, обстеження, інвентаризації.

Такий перелік доцільно доповнити методами арифметичної перевірки, синтезу, контрольного вимірювання та контрольного запуску сировини у виробництво. Зазначене зауваження ґрунтується на тому що, арифметичний перерахунок є необхідним методом під час будь-якої перевірки, бо без його застосування неможлива перевірка правильності підрахунку певних сум.

У свою чергу, синтез також повинен мати місце з огляду на те, що нерозривно пов'язаний з методом аналізу. Що стосується контрольного вимірювання та контрольного запуску сировини у виробництві, то застосування даного методу забезпечує перевірку обсягів списаних матеріалів під час виробництва певних товарів і послуг.

Окрім цього, в продовження розгляду елементів системи ДФК є сенс звернутись до виокремлення функцій останнього. У цьому аспекті слід зазначити, що загальноприйнятими є такі функції: інформаційно-аналітична, профілактично-запобіжна, мобілізуючо-стабілізуюча, зворотний зв'язок, науково-пізнавальна, прогнозно-практична, що наведено в таблиці Б.1 додатка Б.

У той же час сучасні умови реформування системи державного фінансового контролю висувають на перший план саме профілактично-запобіжну функцію. Крім того до наведеного переліку функцій доцільно додати функцію відповідальності керівників, що повністю узгоджується із Концепцією розвитку ДВФК [259].

У розбудові системи державного фінансового контролю важливе місце належить її різноплановому й адекватному забезпеченню – останній складовій серед запропонованих у даному дослідженні під час визначення системи ДФК. У цьому контексті йдеться про наукове, нормативно-правове, організаційно-методичне, інформаційно-аналітичне, кадрове, фінансове й матеріально-технологічне забезпечення, кожне з яких, по-суті, є певним ресурсом, який уможливорює здійснення контрольної діяльності.

Кожен із зазначених різновидів забезпечення повинен бути підпорядкований певній меті, мати обґрунтовану структуру, базуватись на чітко визначених принципах, відповідати сьогоденним і перспективним потребам контролюючих органів. А відтак кожна із забезпечувальних підсистем системи державного фінансового контролю має перебувати під постійним моніторингом для своєчасного виявлення існуючих проблем, недоліків і невирішених питань та внесення (за потреби) необхідних коректив. Урахування цих вимог тим більше важливе, оскільки на сьогодні в економічній літературі відсутні усталені підходи до тлумачення окремих забезпечувальних підсистем системи державного фінансового контролю.

У той же час, як показав аналіз останніх наукових досліджень, багато вчених досліджують питання реформування системи державного фінансового контролю, серед яких можна виокремити: Шевченко Н. В. [219], Іванову І. М. [91], Ліщинську Л. Б. [241], Кирильчука Ю. М. [103], Винниченка Н. В. [36], Атабаєву А. А. [9], Чугунова І. Я. [216] та багато ін.

Так, Шевченко Н. В. [218] у своїх працях розглядає окремі аспекти реформування державного фінансового контролю, наполягаючи на першочерговості законодавчого закріплення заходів щодо реформування.

Іванова І. М. [91] у своїх численних працях, присвячених проблематиці реформування державного фінансового контролю, зосереджує увагу на необхідності зміни ідеології суб'єктів державного фінансового контролю, підкреслюючи, що саме від зміни такої ідеології залежить ефективність усіх перетворень.

Аналогічної думки з цього приводу дотримується і Ліщинська Л. Б. [241].

Водночас, Кирильчук Ю. М. [103] дуже доречно узагальнює недоліки сучасної системи державного фінансового контролю, виокремлюючи серед останніх недосконалість законодавчого підґрунтя, спрямованість контрольних заходів на виявлення вже скоєних порушень та фіскальний характер засобів контролю. Завдяки обґрунтуванню недолікам науковець дотримується думки щодо необхідності загального перегляду парадигми контролю та зміщення акцентів з фіскального на рекомендаційний контроль.

Схожими за змістом є й міркування Винниченка Н. В. [36], який стверджує, що наступний фіскальний контроль уже втратив актуальність.

Атабаєва А. А. [9] власні наукові праці присвятила доведенню і обґрунтуванню необхідності впровадження в сучасну практику державного

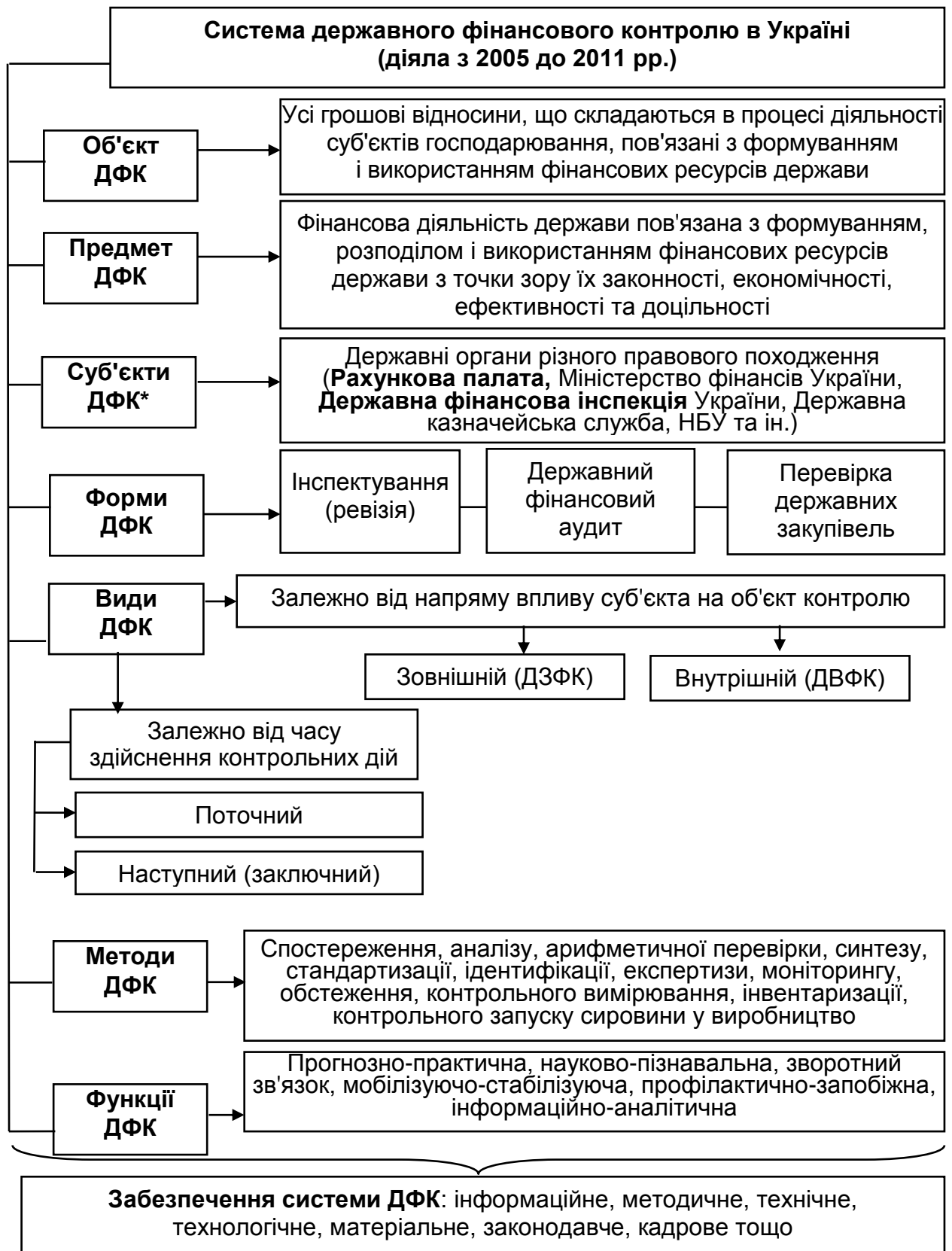
фінансового контролю нової форми – внутрішнього контролю, який здатен забезпечити ефективність та результативність контрольних заходів в сфері законності і схоронності державних фінансових ресурсів.

Схожі міркування викладено в працях Чугунова І. Я. [216], присвячених визначенню та обґрунтуванню стратегій розвитку державного фінансового контролю в Україні. У процесі цього в якості контрольних заходів учений пропонує такі: вдосконалення діяльності органів державного й комунального секторів, підвищення якості державного управління; законодавче регулювання питань формування системи внутрішнього контролю, основною метою якого є забезпечення здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, їх гармонізації для забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності і прозорості тощо.

Отже, багатьма вченими усвідомлена необхідність докорінної перебудови державного фінансового контролю та запропоновані шляхи його реформування, висуваючи на перший план ті чи інші аспекти. Але, незважаючи на велику кількість наукових доробок, присвячених актуальним питанням реформування системи державного фінансового контролю в Україні, багато питань все ж таки залишаються остаточно не дослідженими.

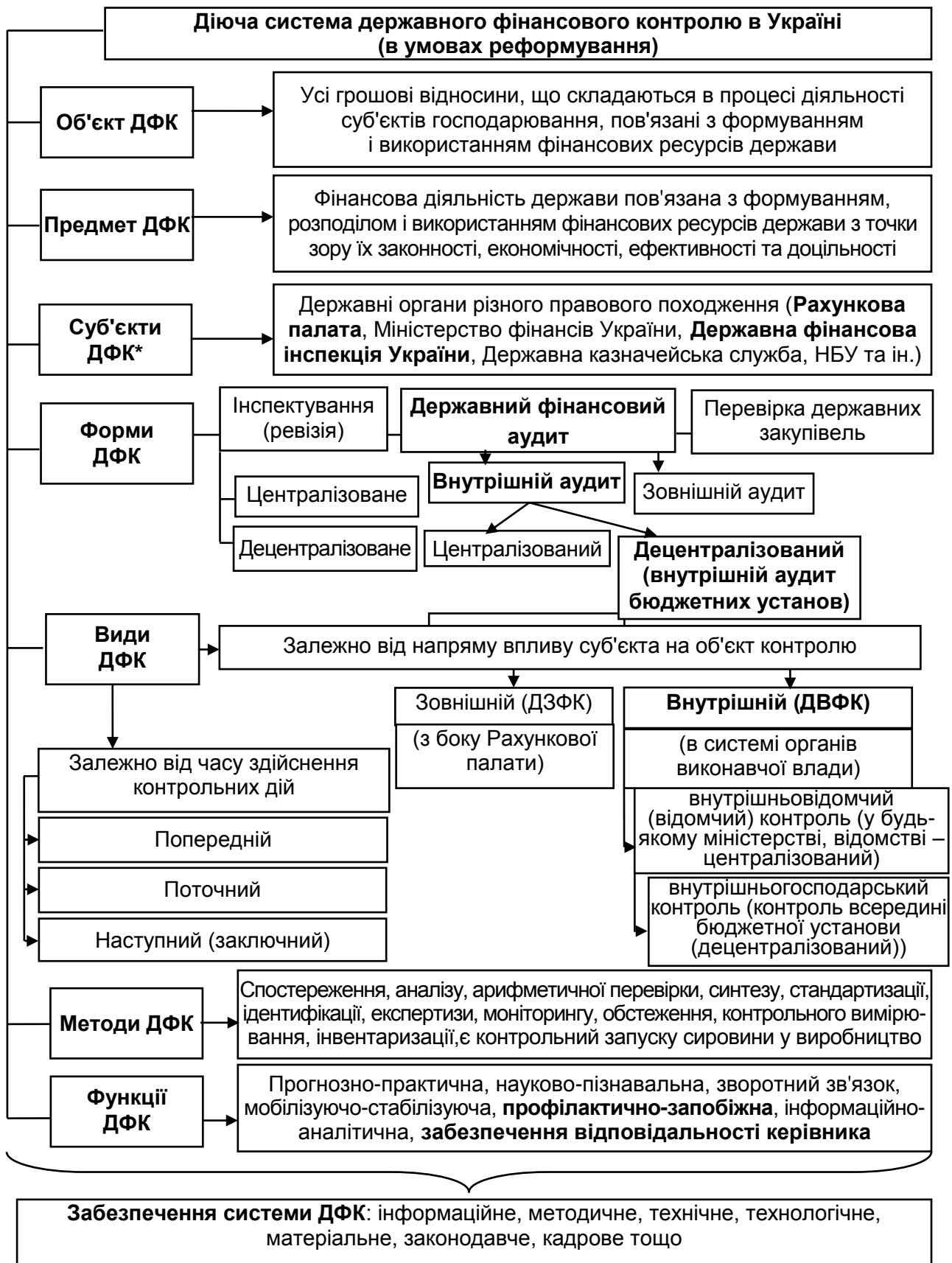
З метою кращого розуміння процесів реформування, що відбуваються останніми роками в системі ДФК, у роботі автори пропонують схематичне зображення системи ДФК України, що діяла з початку реформ – з 2005 року (рік прийняття Концепції) до 2011 року – рік упровадження внутрішнього аудиту на децентралізованому рівні (рівні бюджетних установ) (рис. 1.7).

Важливим кроком у процесі здійснення реформ у системі ДФК України було впровадження внутрішнього аудиту на децентралізованому рівні. На законодавчому рівні цей факт було регламентовано постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 "Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади". Це привело до суттєвих змін у системі ДФК. Далі наведено схематичне зображення діючої системи ДФК України (рис. 1.8).



* – елемент системи ДФК, що зазнав значних трансформацій.

Рис. 1.7. Система державного фінансового контролю в Україні, яка діяла з 2005 до 2011 рр.



* – Елемент системи ДФК, що зазнав значних трансформацій.

Рис. 1.8. Система державного фінансового контролю в Україні, яка діє з 2012 року до теперішнього часу

Отже, реформування системи ДФК в Україні відбувається в межах світової тенденції, що стосується підвищення ролі внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Концептуальні засади реформування системи ДФК базуються на переорієнтації з централізованих командно-адміністративних методів державного управління на більш демократичні, враховуючи позитивний міжнародний досвід у процесі реформ.

Це зумовлюють такі чинники: історично прийнята в країні форма правління, унормована форма державного устрою, особливості розподілу функціональних повноважень між гілками влади, ступінь демократичного розвитку суспільства.

Таким чином, слід зазначити, що основним принципом побудови сучасної системи ДФК в Україні, яка має відповідати європейським вимогам, повинен бути принцип децентралізації останньої.

На основі цього головного принципу розбудови дієвої системи ДФК можна узагальнити концептуальні засади реформування системи ДФК на сучасному етапі розвитку України, що полягають у наступному. По-перше, визначення сутності ДФК та закріплення його на законодавчому рівні. У процесі цього, визначаючи сутність ДФК, пропонують віддавати перевагу фінансовій складовій досліджуваного поняття та розглядати ДФК не тільки як функцію державного управління, а, перш за все, як форму практичної реалізації контрольної функції фінансів через існування тісного взаємозв'язку між понятійними категоріями "фінанси" та "державний фінансовий контроль". Це, в свою чергу, дозволяє доволі чітко визначити мету, задля якої контроль повинен існувати в державі з ринковою моделлю економіки ДФК, а саме – забезпечення законності, доцільності та ефективного формування, розпорядження та використання державних фінансових ресурсів. По-друге, орієнтування системи ДФК на бюджетний процес на всіх його стадіях. По-третє, розвиток внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, які зосереджені в органах влади, міністерствах, установах та організаціях, що використовують бюджетні кошти і відповідають за надходження до бюджетів усіх рівнів. По-четверте, попередження та мінімізація фінансово-бюджетних порушень. По-п'яте, гармонізація і координація внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту мають відбуватися на центральному рівні державного управління. По-шосте, розмежування зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю на законодавчому рівні. По-сьоме,

уточнення змістовного наповнення і практичної реалізації попереднього державного фінансового контролю. По-восьме, підвищення ролі профілактично-запобіжної функції державного фінансового контролю. Зазначене зауваження ґрунтується на тому, що саме профілактика та запобігання зловживанням та правопорушення є основною місією державного фінансового контролю в умовах зміни його загальної парадигми, яка нерозривно пов'язана із упровадженням державного внутрішнього фінансового контролю в аспекті окремих його складових, вагоме місце серед яких займає саме внутрішній аудит бюджетних установ через те, що саме від його ефективності залежить цілком результативність трансформаційних процесів реформування системи ДФК в Україні.

1.2. Особливості контролю у бюджетних установах

Контроль у бюджетних установах – це сукупність заходів, які проводять уповноважені органи з метою перевірки законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів установою.

Необхідність контролю у бюджетних установах у сучасних умовах обумовлюють такими обставинами:

1) контроль у бюджетних установах з використанням наукової теорії виконує суспільну роль у забезпеченні практичними рекомендаціями розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів;

2) виявляючи диспропорції і негативні явища, контроль дає можливість усунути їх і запобігає повторення, а також сприяє раціональній організації фінансово-господарських відносин і оптимальному використанню бюджетних ресурсів;

3) контроль у бюджетних установах має місце в діяльності всіх без виключення бюджетних установ та організаціях, кожного разу маючи на меті забезпечення ефективної та законної їх діяльності, протидію злочинним намірам посадових осіб, запобігання нецільовому або не-ефективному витрачання бюджетних коштів;

4) контроль у бюджетних установах впливає через систему управління на успішне виконання планів економічного і соціального розвитку окремої бюджетної установи чи організації зокрема та бюджетної сфери

взагалі, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, запобігання нецільових, неефективних витрат і збитків, зміцнення зв'язків бюджетних установ з іншими суб'єктами господарювання, дотримання бюджетного і трудового законодавства, забезпечення збереження державної власності та схоронності майна;

5) контроль у бюджетних установах припускає систематичне спостереження за фінансовим станом бюджетної установи чи організації, якістю послуг, які вони надають, ефективністю використання бюджетних ресурсів, законністю витрачання бюджетних коштів тощо;

6) за результатами контролю у бюджетних установах та організаціях розробляють міри, що сприяють більш ефективному використанню бюджетних ресурсів і витрачання бюджетних коштів, дотриманню принципу соціальної справедливості в колективі бюджетної установи.

Таким чином, зміст контролю у бюджетних установах в умовах ринкової економіки полягає в систематичному спостереженні, перевірці та регулюванні діяльності бюджетних установ та організацій в процесі виконання ними власних завдань та функцій відповідно до конституційних норм і законодавчого регулювання.

Основною метою контролю у бюджетних установах є забезпечення принципів законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів їх розпорядниками.

У той же час контроль у бюджетних установах належить до дискусійних і проблемних питань. Це зумовлено багатьма обставинами: по-перше, невизначеністю наявних форм контролю у бюджетних установах, по-друге, неоднозначністю трактування законодавчих норм щодо регулювання контролю у бюджетних установах, по-третє, різноманітністю авторських бачень щодо виокремлення певних змістовних характеристик контролю у бюджетних установах.

На думку авторів, особливості контролю у бюджетних установах полягають у загальній побудові системи такого контролю та в сутнісному наповненні окремих її елементів.

Система контролю у бюджетних установах – це сукупність елементів організації, функціонування та забезпечення дієвості контролю. Структурна побудова системи контролю у бюджетних установах наведена на рис. 1.9.



Рис. 1.9. Структурна побудова системи контролю в бюджетних установах

Таким чином, контроль у бюджетних установах має три види: попередній, поточний і наступний. Кожен із зазначених видів здійснюють у певних формах певними суб'єктами (уповноваженими контролюючими органами). Дія зазначених видів контролю через існуючі форми та діяльність відповідних суб'єктів спрямована на об'єкт контролю – бюджетну устанovu та на предмет – діяльність бюджетної установи. Зазначений вплив здійснюють за допомогою певних методів, способів і принципів. Усе це в сукупності утворює систему контролю у бюджетних установах. Однак належне функціонування зазначеної системи неможливе без належного інформа-

ційного, методичного, методологічного, кадрового, законодавчого, матеріально-технічного та іншого забезпечення.

Для більш ґрунтовного розуміння змісту системи контролю у бюджетних установах необхідний детальний розгляд видів контролю у бюджетних установах, що наведено далі.

1.2.1. Попередній контроль у бюджетних установах

Попередній контроль у бюджетних установах – це контроль, який здійснюється перед виконанням певної операції з метою недопущення незаконних або недоцільних операцій у сфері витрачання бюджетних коштів.

Слід зазначити, що попередній контроль вважають найбільш дієвим та ефективним через те, що він переслідує мету недопущення правопорушень в той час, як всі інші види контролю ставлять за мету покарання винних осіб за скоєні правопорушення. На жаль, попередній контроль в Україні на сьогодні не є достатньо розповсюдженим на противагу європейським країнам, де майже всі види та форми контролю мають саме попередній характер.

Характерні ознаки попереднього контролю в бюджетних установах наведені на рис. 1.10.

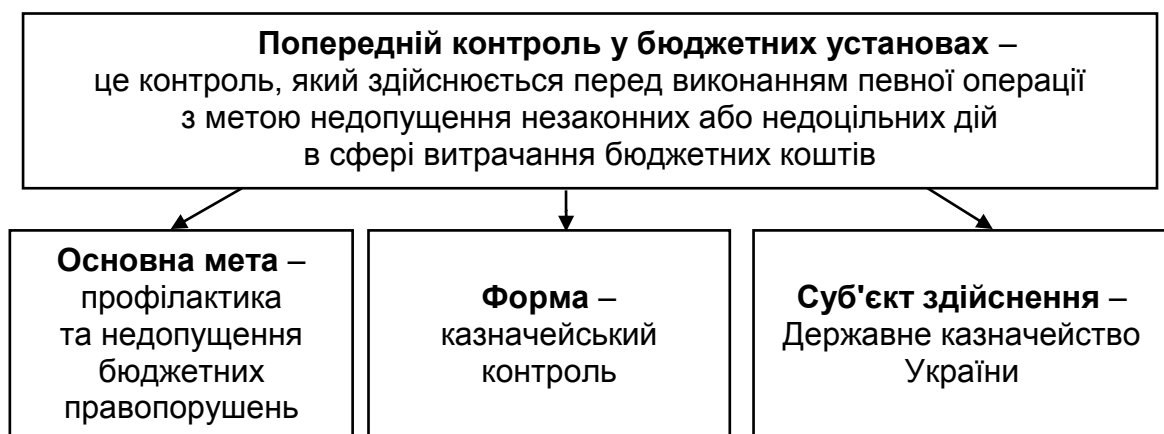


Рис. 1.10. Характерні ознаки попереднього контролю в бюджетних установах

Отже, попередній контроль у бюджетних установах здійснюється органами державного казначейства України в формі казначейського контролю.

Державне казначейство України (рис. 1.11) та його підрозділи оперативно контролюють витрати бюджетних коштів установами й організаціями відповідно до їх кошторисів у момент їхньої витрати.



Рис. 1.11. Структура Державного казначейства України

Особливість контролю, що здійснюється органами Державного казначейства, полягає в тому, що вони є єдиними виконавцями поперед-

нього контролю та контролю на стадії здійснення платежу під час виконання державного бюджету і не здійснюють цей контроль вибірково, а тільки на регулярній основі.

1.2.2. Поточний контроль у бюджетних установах

Поточний контроль у бюджетних установах – це контроль, який здійснюється в процесі фінансово-господарської діяльності бюджетної установи всім ланцюжком ієрархії управління та спрямований на поточне виявлення можливих відхилень у процесі функціонування бюджетної установи з метою оперативного реагування на виявлені відхилення та надання допомоги у разі можливих труднощів.

Поточний контроль у бюджетних установах не має фіскального характеру та має певною мірою внутрішній характер через те, що здійснюється головним розпорядником коштів і спрямований на дослідження діяльності розпорядника коштів нижчого рівня.

Отже, поточний контроль у бюджетних установах має місце в межах кожного окремого відомства та міністерства.

Характерні ознаки поточного контролю в бюджетних установах наведені на рис. 1.12.

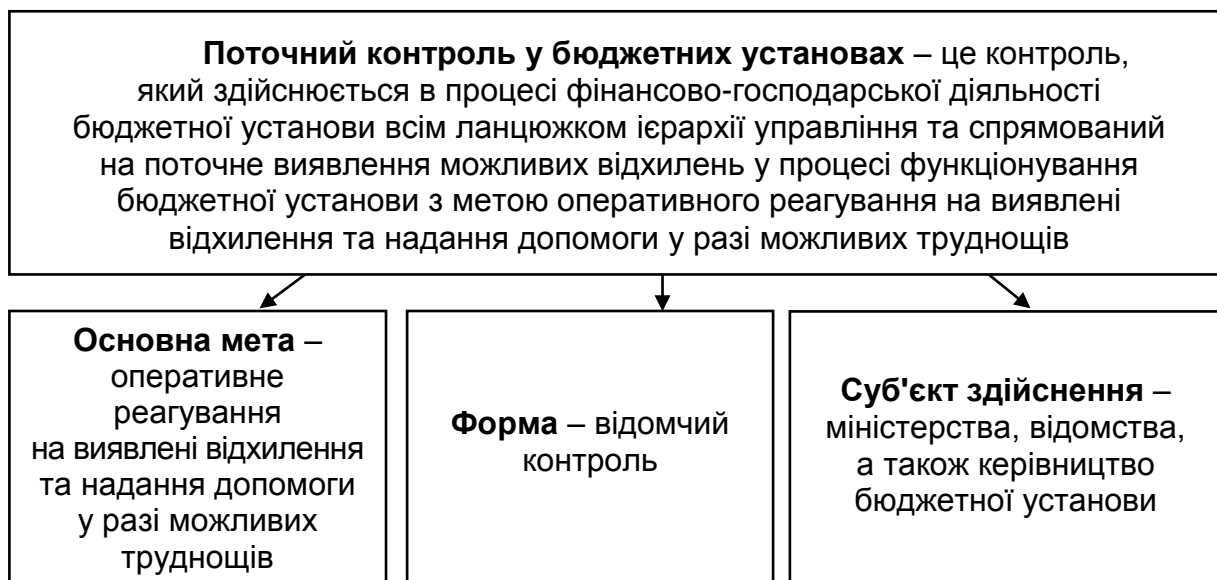


Рис. 1.12. **Характерні ознаки поточного контролю у бюджетних установах**

Отже, поточний контроль у бюджетних установах здійснюється в формі відомчого контролю.

Відомчий контроль містить внутрішньосистемний економічний контроль міністерств, відомств, який здійснюється згідно з законодавчими та іншими нормативними актами та внутрішньогосподарський економічний контроль, який здійснюється керівництвом суб'єктів господарювання щодо оцінки відповідності його діяльності поставленим завданням. Тобто суб'єктами відомчого контролю є відповідні міністерства, відомства, а також безпосередньо керівництво бюджетної установи.

Основним законодавчим актом, що регулює здійснення відомчого контролю є Положення "Про відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління".

1.2.3. Наступний контроль у бюджетних установах

Наступний контроль у бюджетних установах – це контроль, який охоплює перевірку правильності та законності проведених операцій, виявляє порушення і зловживання, встановлює винних у їх скоєнні осіб, а також сприяє відшкодуванню завданих збитків та їх поверненню до бюджету.

Наступний контроль за діяльністю бюджетної установи на сьогодні є найбільш розповсюдженим.

Характерні ознаки наступного контролю в бюджетних установах наведені на рис. 1.13.

Якщо порівнювати результати контролю в аспекті окремих його видів, то можна стверджувати про переважний характер саме наступного контролю у бюджетних установах. Отже, наступний контроль у бюджетних установах реалізується в формі інспектування та державного аудиту.

Інспектування здійснюється у формі **ревізії** та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [48].

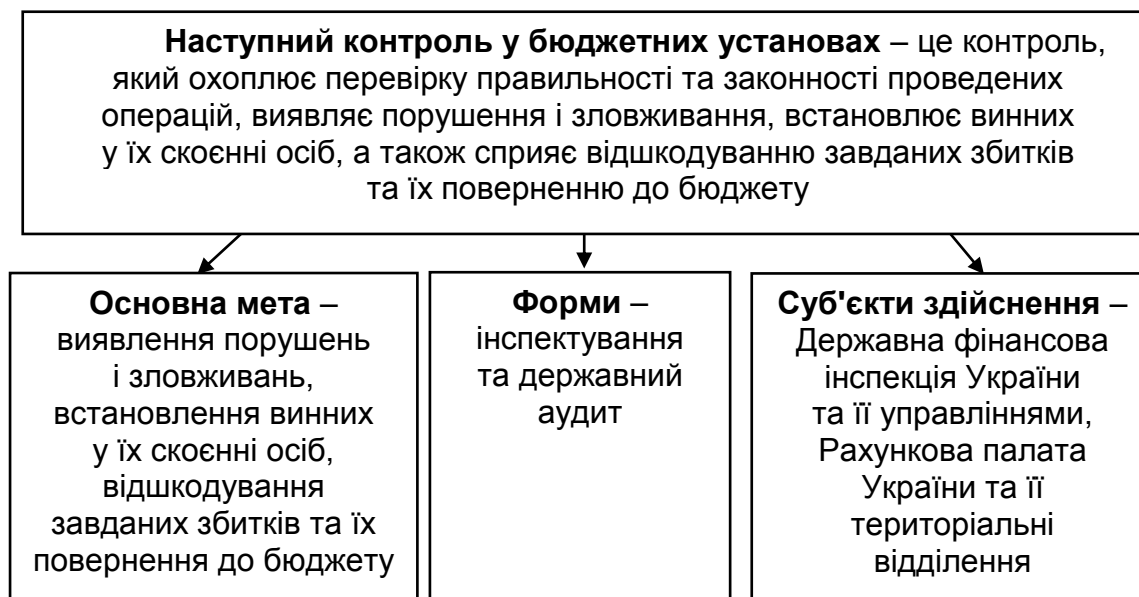


Рис. 1.13. Характерні ознаки наступного контролю у бюджетних установах

Інспектування здійснюється Державною фінансовою інспекцією України та її управліннями.

Нормативно-правовими актами, які регламентують діяльність органів Держфінінспекції України, є Указ Президента України від 23.04.2011 р. № 499/2011 "Про Положення про Державну фінансову інспекцію України", Бюджетний кодекс України, Наказ Міністерства фінансів України від 03.10.2011 р. № 1236 "Про затвердження положень про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділи", зареєстрований в Міністерстві юстиції України 19.10.2011 р. за № 1212/19950 та ін.

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

Державна фінансова інспекція має розгалужену організаційну структуру. Структура ДФІ України подано на рис. 1.14.

Відповідно до положення "Про державну фінансову інспекцію України" основними завданнями Держфінінспекції України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування.



Рис. 1.14. Структура ДФІ України

Завдання ДФІ згідно з Бюджетним кодексом України [9] наведені на рис. 1.15.

Функції державної фінансової інспекції полягають у проведенні ревізій та державного аудиту фінансової діяльності, стану збереження коштів і матеріальних цінностей, достовірності обліку і звітності у міністерствах, відомствах, підприємствах і організаціях, які утримуються за рахунок державного бюджету.

До її функції також належить проведення ревізій та аудиту правильності витрачання державних коштів на утримання місцевих органів

державної виконавчої влади, установ і організацій, що діють за кордоном і фінансуються з державного бюджету, контролюють повноту оприбуткування, використання і збереження валютних коштів; перевіряють виконання рішень за результатами проведення ревізій.

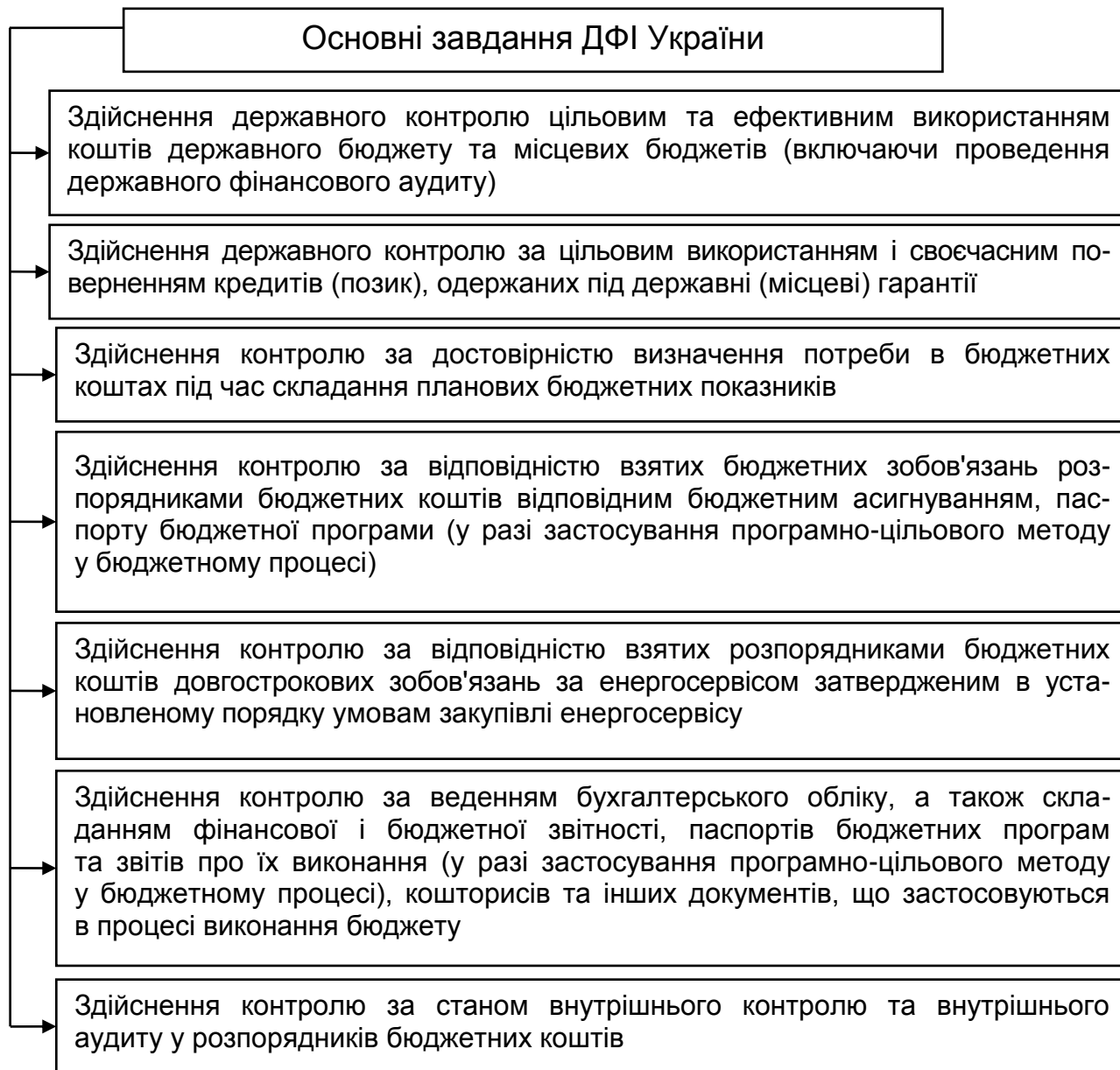


Рис. 1.15. Основні завдання Державної фінансової інспекції України

Важливою функцією державної фінансової інспекції є складання нормативно-методичних документів щодо проведення контрольної-ревізійної роботи, узагальнення досвіду цієї роботи та поширення його в контрольній-ревізійних підрозділах, а також міністерствах і відомствах.

Проводять державний аудит державні аудитори (головний, провідний, старший). У своїй діяльності вони керуються вимогами професійної етики, ключовими принципами якої є такі слова, як сумлінність, незалежність, об'єктивність, конфіденційність та компетентність. Зміст та призначення таких принципів містяться в Кодексі етики державних аудиторів, який розроблено міжнародною організацією ВОФК INTOSAI (додаток Б).

Кодекс етики – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу контролерів (аудиторів).

Державний аудит, ревізії, контрольні перевірки проводять на підставі розпорядчого документа, підписаного начальником служби, управління, керівником підрозділів служби в районі, місті. За ініціативою державної фінансової інспекції ревізія підприємства, установи, організації проводиться не частіше одного разу на рік. За дорученням правоохоронних органів ревізію проводять у будь-який час.

Скарги на дії ревізорів розглядаються і вирішуються керівниками підрозділів державної фінансової інспекції. Подання скарги не припиняє оскаржуваної дії службових осіб ДФІ.

Органи державної фінансової інспекції проводять ревізії та аудит суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форм власності за постановою правоохоронних органів. Ці самі органи надають допомогу ревізорам у виконанні ними службових обов'язків.

Службові особи державної фінансової інспекції є представниками органів державної виконавчої влади. Законні вимоги ревізорів є обов'язковими для виконання службовими особами об'єктів, які ревізують. Ці особи у процесі виконання своїх службових обов'язків перебувають під захистом закону.

Викладені функції державної фінансової інспекції в Україні, права і обов'язки посадових осіб цієї служби не поширюються на контроль місцевих Рад народних депутатів (муніципальний контроль), профспілковий і відомчий контроль.

Згідно з чинним законодавством в Україні суб'єктами державного аудиту є Державна фінансова інспекція та Рахункова палата України [19; 50].

Статус та основні засади діяльності Державної фінансової інспекції було розглянуто раніше.

Рахункова палата є одним з органів, який має повноваження з контролю за дотриманням бюджетного законодавства.

Структура Рахункової палати України подано на рис. 1.16.

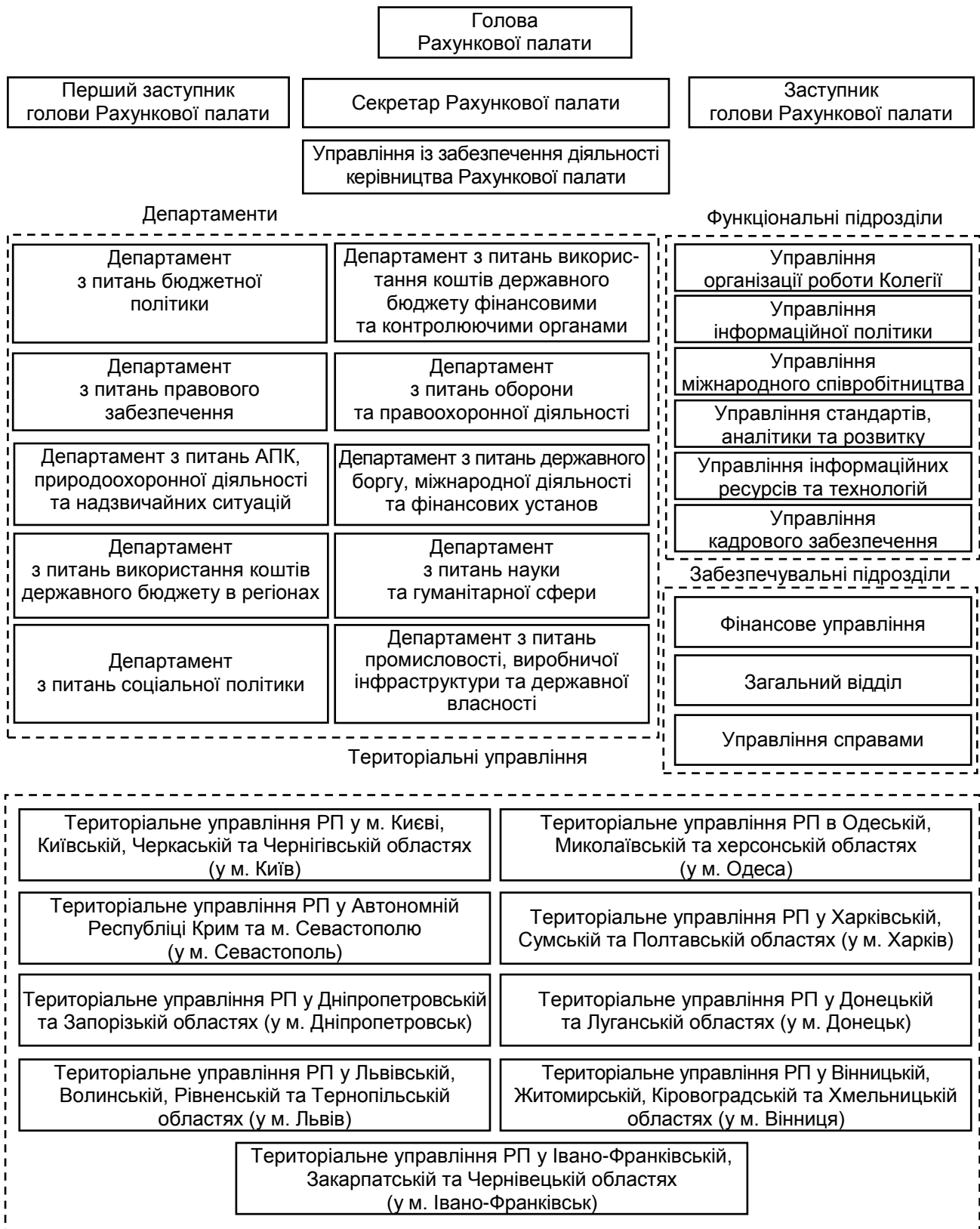


Рис. 1.16. Організаційна структура Рахункової палати України [84]

Рахункова палата складається з дев'яти членів.

Членами Рахункової палати є голова Рахункової палати, його заступник та інші члени Рахункової палати.

Повноваження Рахункової палати згідно з законом України "Про Рахункову палату" [275] наведені на рис. 1.17.



Рис. 1.17. Повноваження Рахункової платали України [96]

Висновки і пропозиції Рахункової палати спрямовані, перш за все, на усунення недоліків у самому бюджетному процесі, які призводять до неефективного використання бюджетних коштів.

Отже, контроль у бюджетних установах – це складна система, яка має власні мету здійснення, завдання, принципи та структурну побудову.

1.3. Тенденції здійснення контролю в бюджетних установах і фактори, що впливають на його розвиток

Останні зміни чинного законодавства, що зумовили виокремлення нових форм державного фінансового контролю в Україні, а саме інспектування, державний фінансовий аудит та перевірка державних закупівель, сприяли значному розвитку контролю у бюджетних установах України.

Започаткована Урядом реформа у сфері оновлення контролю в бюджетних установах передбачає поступову гармонізацію вітчизняного законодавства з міжнародними стандартами (IFAC, IIA, INTOSAI), методиками і кращою практикою країн Європейського Союзу у сфері контролю та аудиту державних надходжень, видатків, активів і зобов'язань. Першим кроком у реформуванні в бюджетних установах було затвердження у 2002 році Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна [19; 28; 49; 50; 61], які визначили вимоги до планування, організації та виконання контрольних заходів. Наступним кроком у цьому напрямі стало прийняття Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

Необхідність упровадження означених документів зумовлена докорінною переорієнтацією діючої системи контролю в бюджетних установах в Україні. Так, на рис. 1.18 наведено напрями переорієнтації реформування контролю у бюджетних установах.

Отже, виходячи з рис. 1.18, можна зробити висновок, що пріоритетним для розвитку вітчизняної економіки, а саме для підвищення ефективності контрольних заходів і збереження державних ресурсів, є збільшення

відсотка попереднього контролю (аудиту, внутрішнього контролю), натомість кількість проведення подальшого контролю (ревізій) необхідно поступово зменшувати.

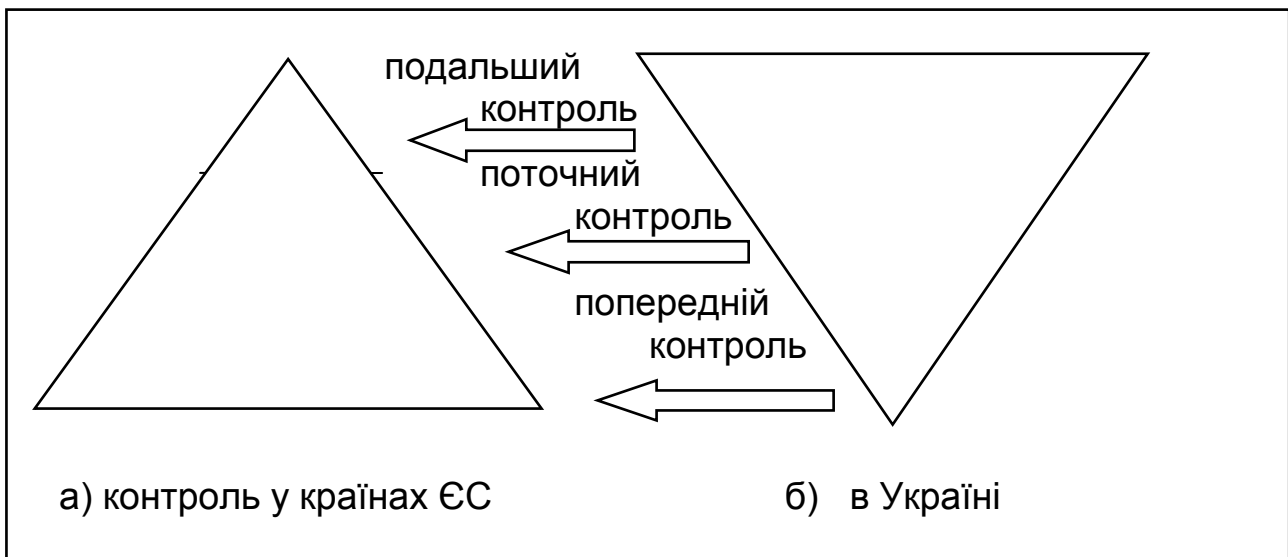


Рис. 1.18. Орієнтація реформування контролю у бюджетних установах

Сучасний напрям розвитку економіки України спрямований на посилення ролі держави в управлінні державними фінансами та зменшенням зловживання в бюджетній сфері.

Система державного фінансового контролю, безперечно, має досить потужну структуру, проте провідна роль у ній належить органам Державної фінансової інспекції України, які контролюють законність, ефективність та цільове використання державних ресурсів, а також правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності розпорядниками бюджетних коштів.

Аналіз діяльності органів ДФІ [5 – 9] дозволив зробити висновок, що відбувається щорічне зростання кількості та масштабів виявлених порушень, найбільш поширеними серед яких є:

- порушення вимог Бюджетного кодексу щодо нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування;
- зайве витрачання бюджетних коштів унаслідок оплати завищених обсягів і вартості виконаних робіт та наданих послуг;

- витрачання бюджетних коштів на придбання матеріальних цінностей з перевищенням граничних норм;
- незаконна передача державного і комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- ігнорування обов'язкових процедур державних закупівель;
- заниження вартості активів унаслідок ігнорування індексацій, а також у результаті не оприбуткування придбаного майна та залишків товарно-матеріальних цінностей.

Поряд із цим Грицюк І. В. вважає, що найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни залишаються:

- нецільове використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування;
- зайве витрачання бюджетних коштів унаслідок завищення обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;
- нецільове використання бюджетних коштів, передбачених на поточні видатки;
- неналежне ведення бухгалтерського обліку;
- неоприбуткування за обліком вартості матеріальних цінностей і коштів; заниження в обліку вартості основних засобів та інших товарно-матеріальних цінностей;
- використання коштів із порушенням державних будівельних норм; витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей з перевищенням граничних норм, а також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- ігнорування обов'язкових процедур державних закупівель [18].

Зазначені порушення виявляються переважно під час контролю бюджетних установ, адже аналіз результатів діяльності Державної фінансової інспекції за останні сім років свідчить про те, що значну структуру у загальній кількості підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення протягом 2007 – 2014 років органами Державної фінансової інспекції України, займають бюджетні установи (табл. 1.6).

Основні результати контрольно-ревізійної роботи за 2007 – 2014 роки
(узагальнено авторами на основі даних [2; 3])

Роки	Квартали	Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів		Кількість фактів проведення контрольних заходів	Кількість фактів притягнення до відповідальності	Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів		Відшкодовано та поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів	
		фактів	сума, грн			фактів	сума, грн	фактів	сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2007	1	3 266	347 528,46	3 955	2 712	5 220	118 298,00	4 519	92 589,35
	2	4 208	648 232,34	5 487	3 240	4 626	165 654,07	4 145	122 337,98
	3	3 466	771 937,35	4 055	3 679	3 598	347 611,75	3 374	312 132,62
	4	3 412	437 614,53	4 066	3 861	3 763	252 494,90	3 484	197 793,56
2008	1	3 310	554 824,81	3 788	3 188	5 353	182 002,12	4 714	125 548,06
	2	3 788	1 040 425,3	4 275	4 080	4 232	323 392,43	3 941	256 236,34
	3	3 465	1 537 113,5	3 905	3 651	3 693	339 898,95	3 449	276 545,81
	4	3 947	570 721,95	4 407	3 534	4 080	431 673,98	3 878	358 732,12
2009	1	3 791	771 747,27	4 084	3 542	6 580	571 995,78	5 743	377 265,20
	2	3 665	869 798,93	4 114	4 019	3 827	319 985,80	3 569	207 025,83
	3	3 276	790 787,10	4 064	3 150	3 389	206 254,84	3 192	140 339,38
	4	3 254	1 003 205,4	4 114	3 227	3 311	348 129,46	3 188	284 214,22
2010	1	3 332	606 381,26	3 929	2 752	5 772	266 388,48	4 932	142 268,91
	2	2 963	1 737 085,1	3 625	2 680	3 614	407 680,13	3 292	334 269,09
	3	3 227	2 729 078,3	3 868	2 355	3 121	504 196,72	2 862	343 035,58
	4	3 308	5 492 756,9	3 970	3 054	3 343	573 162,15	3 167	240 190,90
2011	1	3 081	1 752 982,1	3 433	3 089	5 807	1 078 400,4	4 900	764 762,85
	2	2 875	1 317 468,9	3 254	2 943	3 276	6 320 677,1	2 982	6 224 110,3
	3	2 844	1 675 210,4	3 331	2 619	2 943	447 998,20	2 772	331 228,01
	4	2 833	662 078,68	3 370	2 007	2 673	343 663,08	2 499	216 972,89
2012	1	2 704	1 526 956,4	3 275	2 412	4 970	583 891,77	4 099	389 739,20
	2	1 900	810 103,44	2 189	2 186	2 258	436 740,63	2 138	368 623,64
	3	1 921	671 609,73	2 239	2 214	2 368	410 974,17	2 144	299 810,75
	4	1 528	719 187,68	1 797	1 407	2 091	495 873,94	1 505	137 768,36

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2013	1	519	341 474,47	561	469	1 751	124 508,37	1 499	94 353,87
	2	2 602	1 778 742,2	2 929	4 049	4 078	638 307,08	3 637	436 689,75
	3	1 370	798 422,59	1 553	3 151	1 641	467 704,89	1 510	376 869,43
	4	1 104	770 538,90	1 417	2 912	1 162	243 481,32	1 107	176 184,76
2014	1	1 251	1 413 596,8	2 359	1 728	2 925	450 004,60	2 457	348 532,34
	2	1 066	541 433,91	16 950	1 350	1 169	223 545,66	1 106	173 042,60
	3	1 122	3 166 521,5	3 257	15 008	1 163	238 869,32	1 079	159 180,49
	4	689	2 462 327,3	1 236	2 251	670	77 843,20	651	56 564,82

Аналізуючи дані табл. 1.6, необхідно зазначити, що починаючи з 2011 року поступово зменшується кількість фактів проведення контрольних заходів, що зображено на рис. 1.19. У цьому разі не знижується інтенсивність та ефективність їх проведення, а правильне визначення пріоритетів у діяльності обумовило концентрацію уваги на значних фінансових потоках та найбільш ризикових сферах.

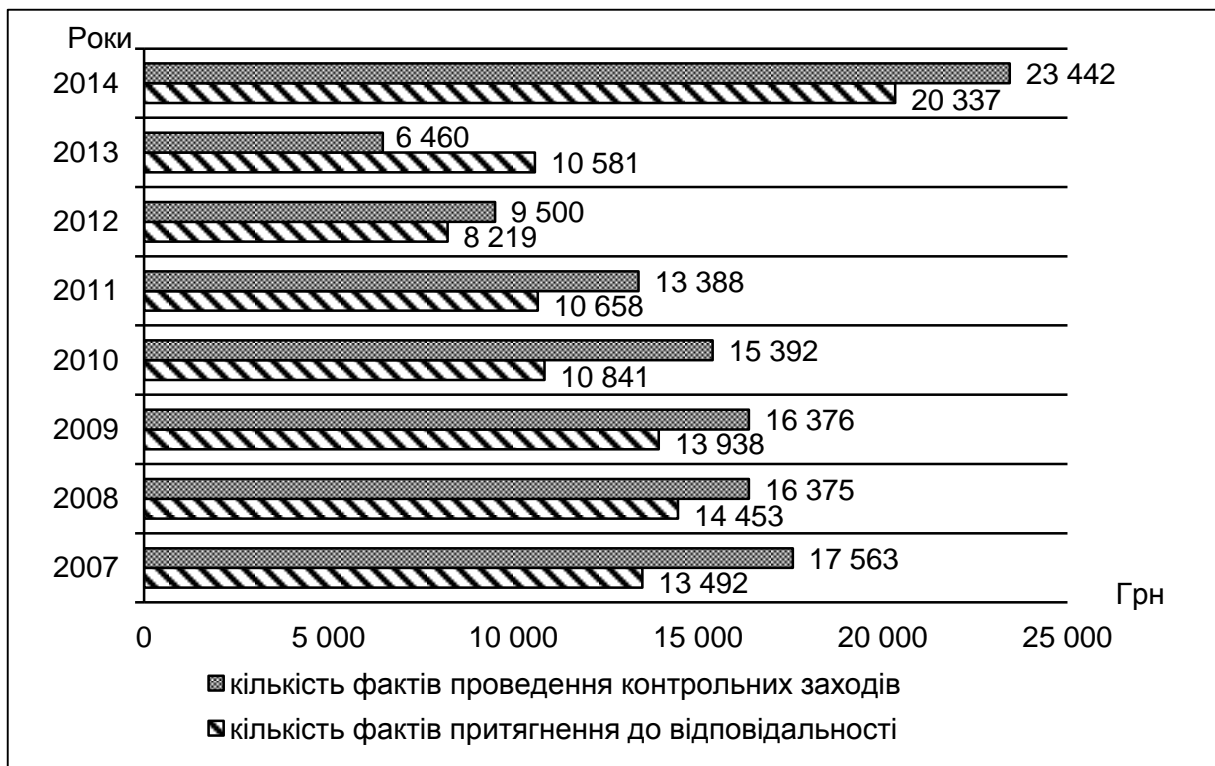


Рис. 1.19. Динаміка кількості фактів проведення контрольних заходів і фактів притягнення до відповідальності контрольно-ревізійними органами за 2007 – 2014 роки (складено авторами на основі даних [2; 3])

Однак у 2014 році значно зросла кількість фактів проведення контрольних заходів. Утім, варто звернути увагу на те, що це збільшення більшою

мірою стосується такої форми державного фінансового контролю, як перевірка державних закупівель. Так, питома вага контрольних заходів, спрямованих на перевірку державних закупівель, становить приблизно 70 % від загальної кількості контрольних заходів у 2014 році.

Крім того, якщо щороку з 2009 року до 2012 року органами ДФІ було охоплено контролем близько 481 млрд грн фінансових і матеріальних ресурсів, то у 2013 році перевірено використання понад 672 млрд грн, або в 1,4 рази більше, а у 2014 році – понад 847 млрд грн. У розрахунку на один перевірений об'єкт відповідний показник зріс майже втричі – з 38,6 млн грн у 2011 році до 127,4 млн грн у 2014 році [2; 3]. Динаміка виявлених та усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів за 2007 – 2014 роки наведена на рис. 1.20.

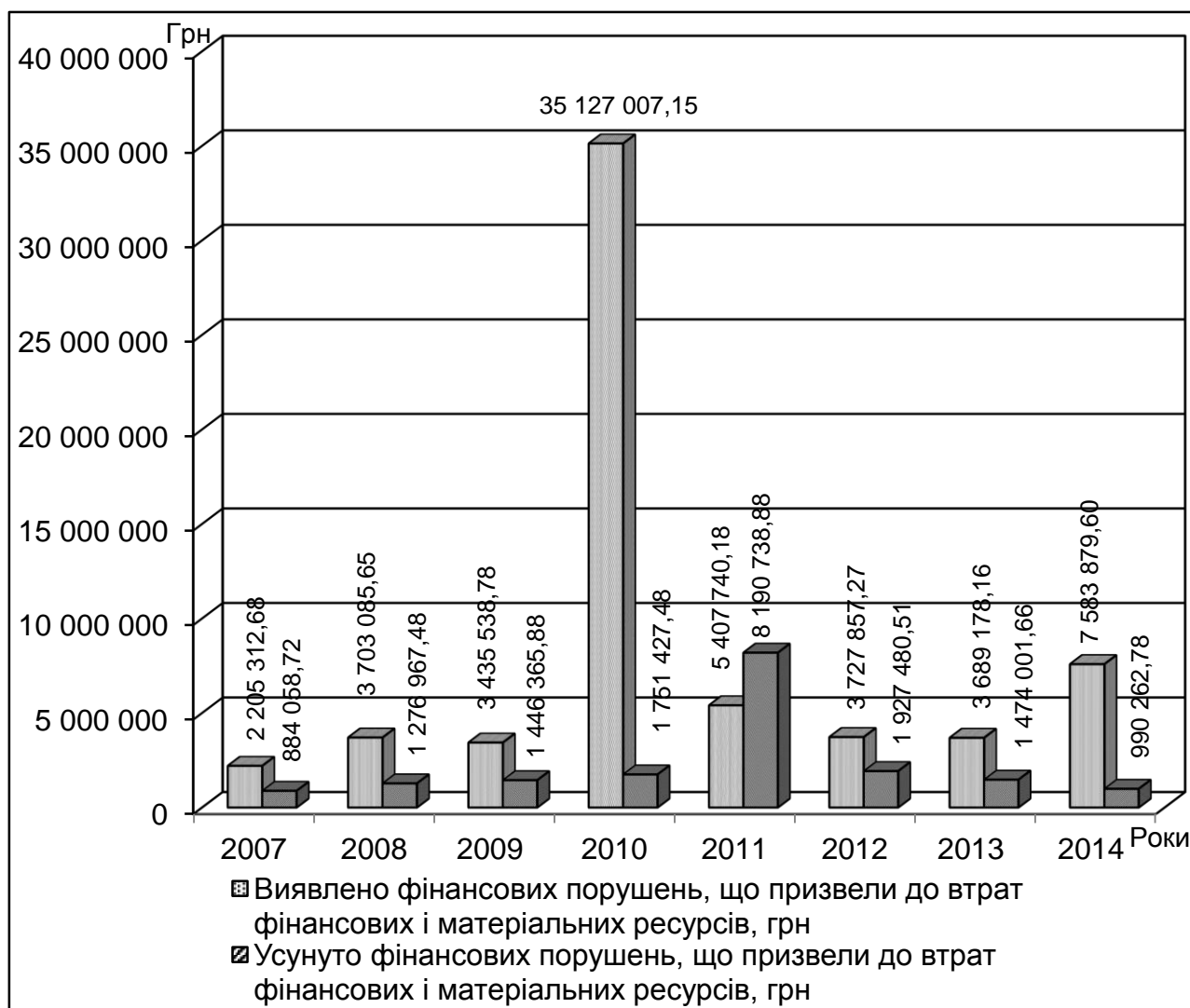


Рис. 1.20. Динаміка виявлених та усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів за 2007 – 2014 роки (складено авторами на основі даних [2; 3])

Варто зазначити, що загалом протягом 2014 року на 95,5 % перевірених об'єктів встановлено порушень, що призвели до втрат на загальну суму майже 3,85 млрд грн. Зокрема, внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт, послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами всіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи в сумі майже 1,3 млрд грн, у тому числі бюджетами – понад 453,1 млн грн [2; 3].

На понад 5,4 тисячі підприємств, установ і організацій встановлено понад 2,4 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі понад 1,2 млрд грн бюджетних коштів.

Орієнтування фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер і фінансових потоків дозволило підвищити результативність контрольних заходів. Як наслідок, суми виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів у розрахунку на один перевірений об'єкт збільшилась: якщо у 2011 та 2012 роках вона становила понад 400 тис. грн, то у 2013 році зросла майже до 617 тис. грн, а у 2014 році – майже до 705 тис. грн [2; 3].

Варто зазначити, що протягом 2013 року органами ДФІ подано понад 20 тисяч висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій, що в розрахунку на об'єкт контролю, де виявлено фінансові порушення, становить 1,5 санкції. Це понад у півтора рази перевищує відповідні показники 2011 та 2012 років (за 2011, 2012 та 2013 роки подано відповідно 10,3 тис., 7,5 тис. 8,4 висновків, або 0,9 у розрахунку на один об'єкт, де виявлено фінансові порушення) [2; 3].

У цілому ж у 2012 році року за результатами контрольних заходів у 1 081 випадку призупинено бюджетні асигнування, у 5 869 – зупинено операції з бюджетними коштами, 990 розпорядникам зменшено бюджетні призначення на суму понад 74,7 млн грн [2].

Для забезпечення належного реагування про результати ревізії, якими виявлено порушення законодавства, інформуються органи управління об'єкта контролю. У 2012 році органами ДФІ сформовано майже 7,7 тисяч інформаційних повідомлень про результати контрольних заходів, за результатами розгляду яких прийнято понад 7,6 тисяч управлінських рішень. А вже у 2014 році органами ДФІ сформовано майже 24 тисяч інформаційних повідомлень про результати контрольних заходів, за результатами розгляду яких прийнято понад 20 тисяч управлінських рішень.

Також варто звернути увагу на динаміку відшкодування витрат фінансових і матеріальних ресурсів (рис. 1.20).

Розглядаючи рис. 1.21, слід зауважити, що найбільші суми відшкодування фінансових і матеріальних ресурсів припадають на 2011 рік. Порівняно з 2014 роком ця сума збільшилась майже у десять разів. Водночас варто звернути увагу на статистику виявлення фінансових порушень. Якщо порівняти ці два показники, то можна зробити висновок про те що, у 2011 році відшкодовувалися порушення, виявлені у 2010 році, а вже у 2014 році було відшкодовано майже всі порушення, виявлені у цьому ж періоді. Це говорить про досить дієвий механізм контрольно-ревізійної роботи органів ДФІ [2; 3].

Необхідно звернути увагу, що зазначені позитивні тенденції в контрольно-ревізійній діяльності, на думку авторів, окрім іншого залежать і від упровадження в систему державного фінансового контролю внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

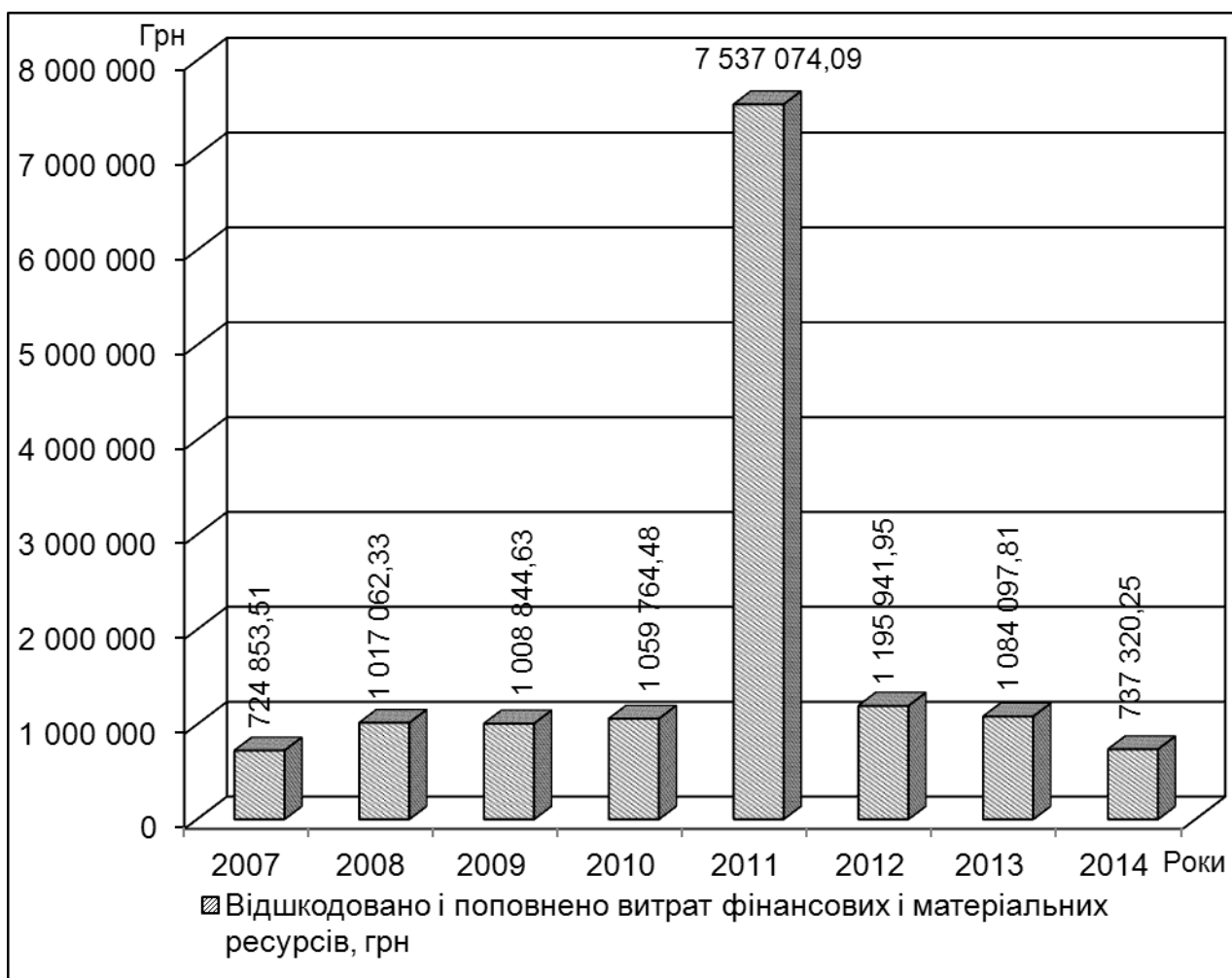


Рис. 1.21. Динаміка відшкодованих і поновлених витрат фінансових і матеріальних ресурсів, грн (складено автором на основі даних [2; 3])

Для підтвердження даної гіпотези слід провести багатофакторний регресійний аналіз. У цьому разі регресійна модель у даному випадку буде містити *dummy*-змінну, в якості якої буде виступати наявність внутрішнього аудиту (відділу, посади чи функціональних обов'язків з проведення внутрішнього аудиту) в установі.

Загальний вигляд регресійної моделі з *dummy*-змінної наведено у вигляді формули:

$$y_i = a_1 + a_2D + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4 + \varepsilon, \quad (1.1)$$

де y_i – залежна змінна, в даному випадку – це кількість виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів;

x_1 – кількість фактів проведення контрольних заходів;

x_2 – кількість фактів притягнення до відповідальності, у тому числі кримінальної, адміністративної та дисциплінарної;

x_3 – кількість усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів;

x_4 – кількість відшкодованих та поновлених витрат фінансових і матеріальних ресурсів;

ε – випадкова помилка;

D – *dummy*-змінна, що означає наявність чи відсутність внутрішнього аудиту в установі. *Dummy*-змінна набуває значення: 0, якщо в бюджетній установі відсутній внутрішній аудит та 1, якщо в бюджетній установі проводиться внутрішній аудит.

Необхідно звернути увагу, що для побудови багатофакторної регресійної моделі *dummy*-змінна набуває значення 0 до 2012 року, а вже з 2012 року її значення дорівнює 1. Це пояснюється тим, що саме з 2012 року в рамках реформування системи державного фінансового контролю в бюджетних установах починає запроваджуватися внутрішній аудит.

У результаті побудови багатофакторної регресійної моделі з *dummy*-змінною рівняння регресії має такий вигляд:

$$y_i = 218,68 - 242,21D + 0,62x_1 + 0,08x_2 - 0,34x_3 + 0,59x_4 + \varepsilon. \quad (1.2)$$

Необхідно зазначити, що наведена багатофакторна регресійна модель є адекватною. Це підтверджується коефіцієнтом детермінації

(R^2), який дорівнює 0,96 та критерієм Фішера (F), який в даній моделі перевищує табличне значення. Крім того, слід зауважити, що значущими є й всі параметри моделі, в тому числі *dummy*-змінна. Це підтверджують критерій Стюдента, який за модулем для усіх параметрів перевищує 2 та *p*-значення, яке для всіх параметрів моделі менше ніж 0,05.

Також, на думку авторів, доцільно побудувати ще одну трифакторну регресійну модель з *dummy*-змінною, в якій незалежні змінні будуть вимірюватися в тис. грн. Це дозволить продемонструвати порушення фінансової дисципліни.

Результати побудови такої багатофакторної регресійної моделі з *dummy*-змінною наведені у формулі:

$$y_i = 1\,266\,600,58 - 2\,528\,829,44D + 15,05x_1 - 14,82x_2 + \varepsilon, \quad (1.3)$$

де y_i – залежна змінна, в даному випадку кількість виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, тис. грн для моделі;

x_1 – кількість усунутих фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, тис. грн;

x_2 – кількість відшкодованих і поновлених витрат фінансових і матеріальних ресурсів, тис. грн.

Побудована багатофакторна регресійна модель з *dummy*-змінною є адекватною. Це підтверджується коефіцієнтом детермінації (0,98), критерієм Фішера, який перевищує табличне значення. У цій моделі значущими є всі параметри, в тому числі *dummy*-змінна. Це підтверджує критерій Стюдента, який за модулем для усіх параметрів перевищує 2 та *p*-рівень, близький до 0. Крім того, в наведеній моделі знак "мінус" коефіцієнта регресії, що стоїть перед *dummy*-змінною, дозволяє говорити про те, що під час реформування системи ДФК подальше впровадження ВА в діяльність БУ дозволить зменшити виявлені фінансові порушення в грошовому вираженні.

Отже, підтверджується гіпотеза про те, що на кількість та обсяг виявлених фінансових порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, впливає наявність в бюджетній установі внутрішнього аудиту. На думку авторів, слід звернути увагу, що в наведеній моделі

знак мінус коефіцієнта регресії, що стоїть перед dummy-змінною, дозволяє стверджувати, що проведення внутрішнього аудиту дозволить зменшити кількість виявлених фінансових порушень.

Зазначене підтверджує необхідність подальшого реформування системи державного фінансового контролю у напрямі запровадження внутрішнього аудиту бюджетних установ.

Крім того, подальшого розвитку потребують тенденції гармонізації відносин між контролюючими органами (суб'єктами), що передбачає [4]:

упровадження загальноприйнятої міжнародної практики організації державного фінансового контролю, адаптованої до національних особливостей, що дасть можливість органам державного фінансового контролю забезпечити контроль за використанням державних коштів та складанням звітності відповідно до стандартів INTOSAI;

розвиток на нових принципах та із застосуванням нової методології обов'язкового внутрішнього контролю в міністерствах та відомствах;

визначення зовнішнього контролю як контролю спеціального, який здійснюється створеним поза системою виконавчої влади органом фінансового контролю;

координація взаємодії контролюючих органів різних рівнів, що здійснюють внутрішній та зовнішній контроль, з метою активного впливу на формування і реалізацію ефективної державної бюджетної політики.

Отже, контроль в бюджетних установах в Україні дозволив виокремити певні тенденції його здійснення.

Законодавче реформування системи контролю в бюджетних установах, а також результати роботи контролюючих органів вказують на те, що пріоритетним напрямом розвитку контролю у бюджетних установах є впровадження попереднього та поточного контролю, що проявляється через внутрішній фінансовий контроль (внутрішній контроль).

Контроль у бюджетних установах як діяльність окремих органів, уповноважених на здійснення такої діяльності, знаходиться під впливом великої кількості як зовнішніх, так і внутрішніх факторів. У цьому разі різні науковці по-різному підходять до класифікації таких факторів. Єдиною схожістю у поглядах учених є класифікація факторів на зовнішні і внутрішні. Вивчаючи думки вчених щодо виокремлення внутрішніх і зовнішніх факторів, можна зробити певне узагальнення з цього приводу (рис. 1.22).

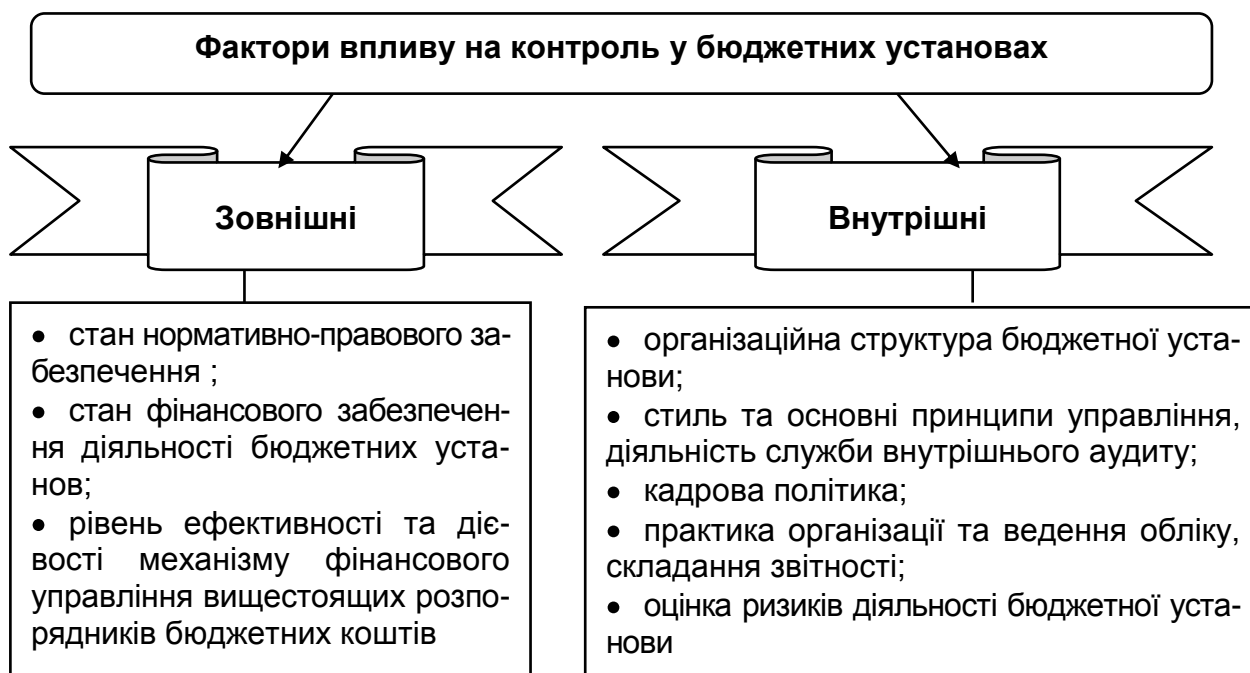


Рис. 1.22. Фактори впливу на контроль у бюджетних установах

Отже, контроль у бюджетних установах у сучасних умовах реформування державного фінансового контролю відіграє досить значну роль та є не тільки дієвим засобом у попередженні порушень, а й може слугувати певним механізмом їх виявлення, про що свідчить здійснений аналіз впливу факторів на розвиток контролю в бюджетних установах. Разом із цим доцільним є проведення аналізу ефективності функціонування внутрішнього фінансового контролю у бюджетній установі, що дозволить довести важливість розвитку внутрішнього контролю в умовах реформування державного фінансового контролю.

Таким чином, результати проведеного аналізу тенденцій розвитку державного фінансового контролю в Україні дають підстави стверджувати про переваги використання такої форми контролю, як аудит, порівняно з внутрішньою контрольно-ревізійною роботою, її більш високу ефективність, переорієнтацію цілей діяльності – від виявлення порушень до їх попередження та повернення витрачених із порушенням законодавства сум.

Пріоритетними напрямками діяльності ДФІ України за останні роки є розроблення методології державного фінансового контролю, реалізація заходів щодо запровадження європейської моделі ДВФК в Україні (проведення навчань, пілотних проектів, організація та участь у засіданнях круглих столів, брифінгів, конференцій, консультацій та інших подібних заходах), підтримка проведення організаційно-структурних змін щодо

утворення підрозділів внутрішнього аудиту та регулювання стану внутрішнього аудиту в системі центральних органів виконавчої влади. За цими напрямками ДФК планується подальше вдосконалення державного фінансового контролю в Україні.

1.4. Контроль у бюджетних установах як важіль впливу на стан фінансової безпеки країни в міжнародному просторі

Сучасний стан української економіки характеризують наявністю певних негативних явищ: постійне зростання обсягів фінансових правопорушень, виникнення істотно нових видів економічного шахрайства, негативна динаміка частки тіньової економіки в загальній структурі тощо. Усе це загалом характеризує занепад сучасної фінансової системи під впливом зовнішніх негативних чинників. виправити ситуацію, що склалася, здатна стала система фінансової безпеки держави та ефективний державний фінансовий контроль як важіль забезпечення фінансової безпеки країни.

Аналіз сучасних наукових досліджень свідчить про те, що на сьогодні багато вчених займаються проблематикою фінансової безпеки України [40; 71; 126; 228], а велика кількість науковців цікавиться питаннями ДФК [25; 73; 126], але дослідження, що розглядають у взаємозв'язку фінансову безпеку та ДФК, майже відсутні [116].

На думку авторів, ДФК має безпосередній вплив на фінансову безпеку держави та відіграє майже головну роль у забезпеченні її належного стану. На сьогодні існує велика кількість поглядів на визначення поняття "фінансова безпека", що наведено в табл. В.1 додатку В.

Так, узагальнюючи наведені в додатку В визначення, можна зробити висновок, що існує п'ять підходів до визначення сутності фінансової безпеки (рис. 1.23).

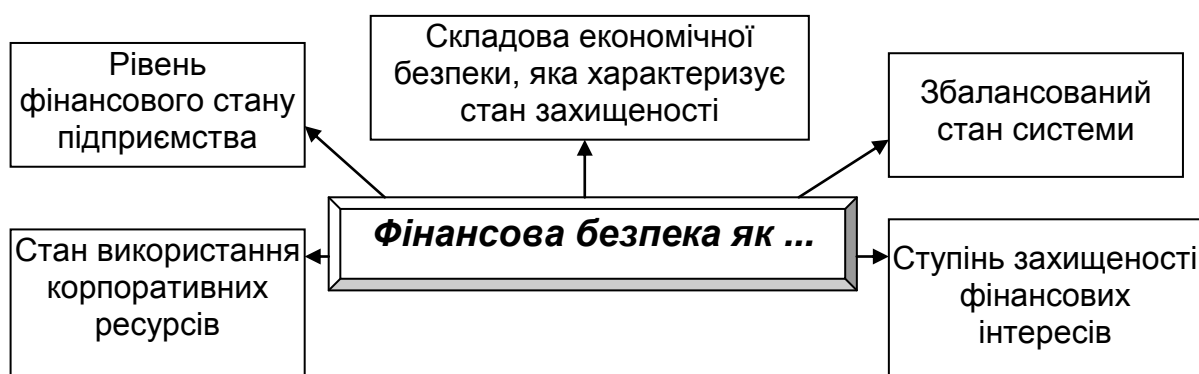


Рис. 1.23. Підходи до визначення сутності фінансової безпеки

Підхід, що ґрунтується на розгляді фінансової безпеки як рівня фінансового стану підприємства дещо ускладнює розуміння сутності фінансової безпеки через відсутність визначення змістовного наповнення поняття "рівень". Так, поняття "рівень фінансового стану підприємства" є багатозначним та остаточно невирішеним. Саме тому не можна ґрунтуватись на даній дефініції поняття фінансової безпеки. Визначення фінансової безпеки як ступеня захищеності фінансових інтересів багато в чому звужує поняття фінансової безпеки, оскільки захист фінансових інтересів скоріш доцільно визначати як одне із завдань фінансової безпеки.

Розгляд фінансової безпеки як збалансованого стану певних систем також звужує поняття фінансової безпеки через те, що збалансований стан певного ряду систем більш доцільно визначати як кінцеву мету функціонування системи фінансової безпеки. Схожим є підхід, який ґрунтується на трактуванні фінансової безпеки як стану використання корпоративних ресурсів.

Таким чином, на думку авторів, найбільш доцільним є розгляд фінансової безпеки як складової економічної безпеки. З урахуванням зазначеного можна дати таке тлумачення поняттю "фінансова безпека".

Фінансова безпека – це складова економічної безпеки, що характеризує стан захищеності фінансової системи з метою забезпечення збалансованості показників боргової, грошово-кредитної, валютної, інфляційної, бюджетної, податкової систем держави. Запропоноване визначення (на відміну від існуючих) підкреслює підпорядкованість фінансової безпеки економічній безпеці держави, а також ураховує мету фінансової безпеки. Але для досягнення мети даного дослідження необхідно не тільки уточнити визначення фінансової безпеки, а й зробити спробу побудувати систему фінансової безпеки України. Ключовим у процесі цього є безпосереднє визначення фінансової безпеки та загальноприйняте визначення поняття системи як сукупності взаємопов'язаних елементів, що передбачає наявність об'єкта, суб'єкта, предмета, методів забезпечення та впливів зовнішнього та внутрішнього середовища тощо.

Так, об'єктом фінансової безпеки є окремі елементи фінансової безпеки, а саме: бюджетна безпека, боргова безпека, валютна безпека, інфляційна безпека, грошово-кредитна безпека тощо.

Стан кожного із зазначених об'єктів характеризується окремими показниками.

Суб'єктами фінансової безпеки є органи, відповідальні за її забезпечення, учасники фінансових відносин, які в міру своїх законних повноважень та функцій беруть участь у фінансових відносинах у межах країн. Предмет фінансової безпеки – фінансова система України в аспекті всіх існуючих її ланок.

До методів забезпечення фінансової безпеки доцільно віднести те, чим регулюється стан захищеності фінансової системи – методи регулювання фінансової системи.

Важелі фінансової безпеки – це елементи системи фінансової безпеки, які безпосередньо впливають на її стан.

Під принципами фінансової безпеки зазвичай розуміють сталість, всеосяжність, ефективність, законодавче регулювання, підпорядкованість окремих ланок.

З урахуванням зазначеного можна навести наступну побудову системи фінансової безпеки України (рис. 1.24).

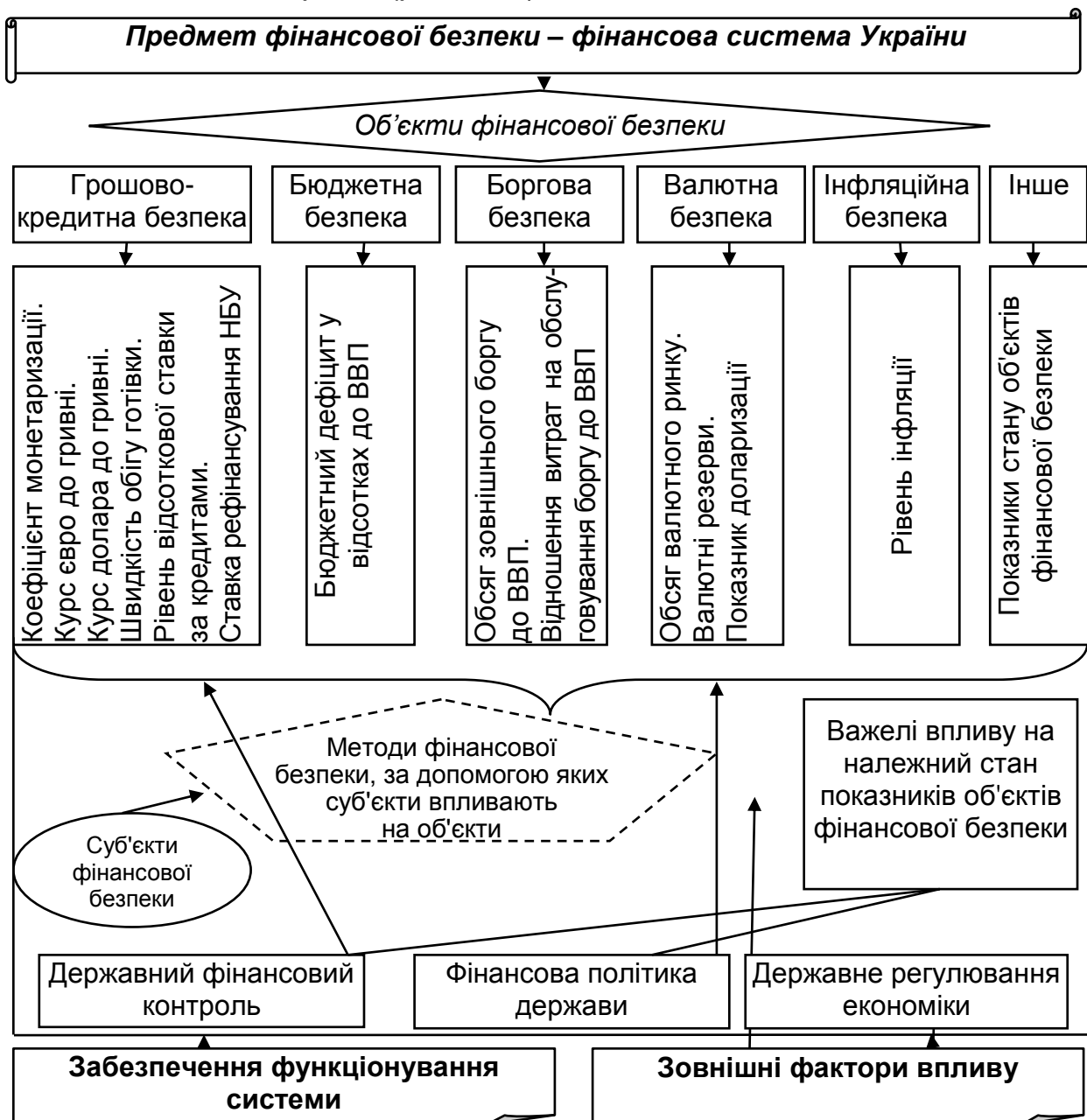


Рис. 1.24. Побудова системи фінансової безпеки України (розроблено авторами)

Як видно з рис. 1.24, державний фінансовий контроль є важелем, що впливає на загальний стан фінансової безпеки держави. Твердження ґрунтується, перш за все, на тому, що функції державного фінансового контролю та його завдання в остаточному спрямовані на укріплення фінансової безпеки держави і взаємодіють з усіма об'єктами фінансової безпеки. Особливу увагу в цьому аспекті слід приділити існуючим загрозам фінансовій безпеці держави, пов'язаним з неефективністю системи державного фінансового контролю (рис. 1.25)

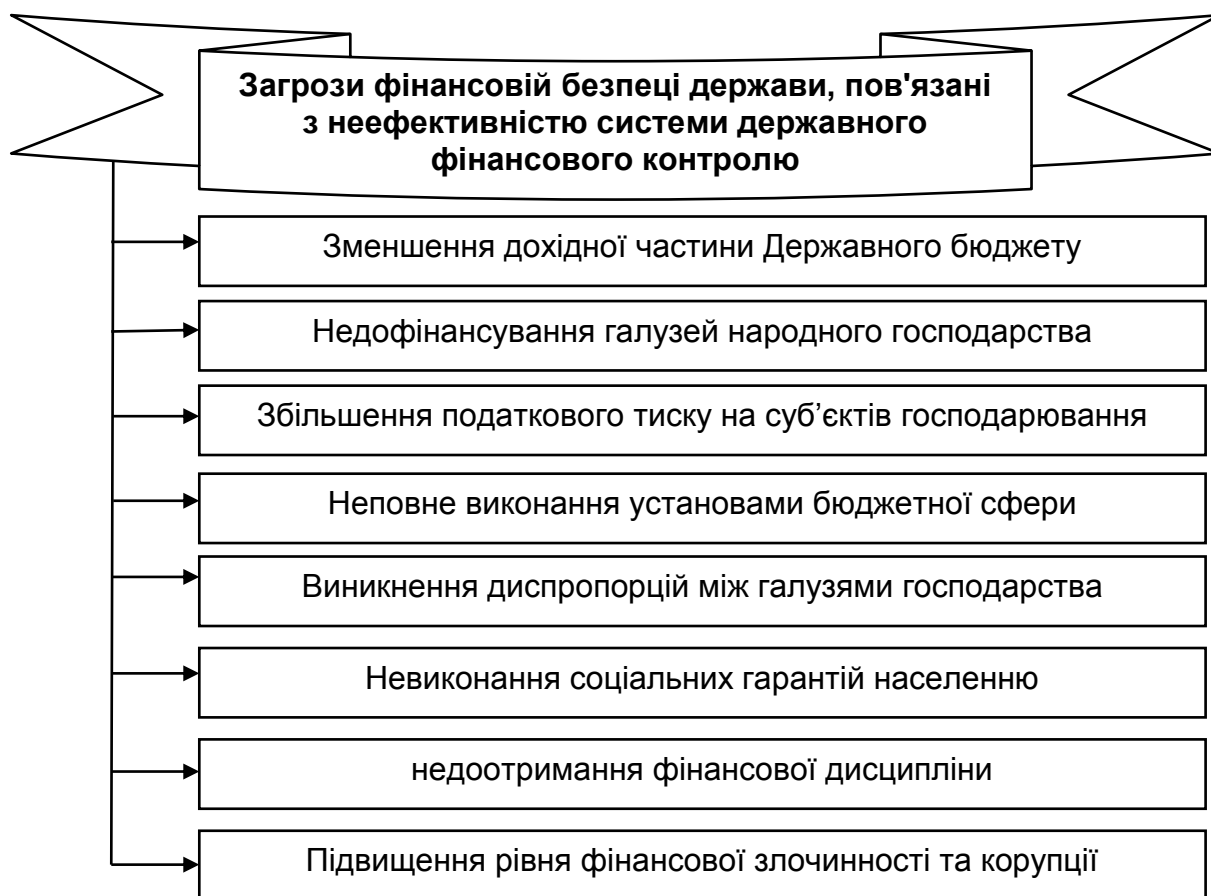


Рис. 1.25. Загрози фінансовій безпеці держави, пов'язані з неефективністю системи державного фінансового контролю

У результаті проведеного дослідження встановлено, що під ризиками у фінансовій сфері розуміють вірогідність відхилення обсягів доходів, витрат за запозичень від очікуваних (планових) значень протягом певних періодів часу. У разі прояву ризиків у сфері фінансів, пов'язаних із недотриманням певних доходів або перевищенням запланованих витрат (у разі неможливості покриття таких розривів за рахунок запозичень на зовнішньому та внутрішньому фінансових ринках), держава буде не в змозі виконувати свої

зобов'язання перед суспільством та кредиторами. У таких випадках, як правило, пріоритетом держави є погашення зовнішніх зобов'язань із одночасним нарощенням заборгованості перед суспільством із фінансування відповідних функцій та виконання соціальних програм. У разі ж невиконання державою своїх договірних зобов'язань з погашення та обслуговування боргів, які виникли у попередні періоди у зв'язку із запозиченням фінансових коштів, у країні може бути зафіксовано дефіцит.

Тому завданням контролю у сфері фінансів є завчасна оцінка ймовірності та обсягів можливих відхилень державних доходів, витрат та запозичень від їхніх очікуваних (планових) значень. У цьому разі, важливо чітко розмежувати ризик недоотримання доходів, ризик понад планових витрат і ризик недоступності запозичень, проявом якою є, зокрема, неможливість рефінансувати борги.

Поняття "загрози у фінансовій сфері" є ширшим за поняття "ризик". Загрозами фінансовій безпеці України є негативні зміни як у зовнішньому, так і у внутрішньому політичному, економічному або природному середовищі, а також ситуації, що складаються в результаті цих змін, які змушують країну докладати додаткових зусиль, вимагають додаткових витрат, мобілізацію ресурсів із метою забезпечення виконання державою своїх зобов'язань перед громадянами, суспільством та зовнішніми кредиторами. Загрози фінансовій безпеці держави можуть бути як універсальними (тобто одночасно створювати ризики як у частині заниження доходів, так і завищення витрат), так і специфічними. До універсальних затрат можна зарахувати тривалий економічних кризи у країнах, торговельних партнерах України. Типізація економіки держави, високий рівень корупції у власних структурах, прояви зовнішньої агресії тощо. Специфічними загрозами є негативні процеси, які погіршують, а подекуди й унеможливають залучення державних фінансових ресурсів для використання нею своїх зобов'язань, наприклад, падіння рівня довіри суспільства, зарубіжних країн та міжнародних фінансових організацій до держави як суб'єкта фінансових відносин. Цей рівень довіри формується залежно від достовірності та об'єктивності економічних прогнозів, на основі яких розробляється бюджет; фіскальної політики та дисципліни, рівнів дефіциту бюджету і боргу; очікування розмірів майбутніх зобов'язань.

Ринкова економіка за походженням є двосекторною, і складається із реального і фінансових секторів. Звісно, реальний сектор є первісним і базовим, необхідним для забезпечення основ людського існування.

І лише поява грошей започаткували формування фінансового сектору і власне ринкової економіки. Тобто в системі економічних відносин за походженням фінансових сектор є вторинним. Але започаткований запитом виробництва він швидко розвивається і формує складні фінансові структури. Сьогодні створився своєрідний розподіл праці між цими секторами економіки: реальний сектор забезпечує життєдіяльність населення, а фінансовий – створює необхідні сприятливі умови для обслуговування розвитку реального сектору у вигляді грошей, цінних паперів, різноманітних фінансових інституцій.

Первісно створений для обслуговування виробництва фінансовий сектор почав розвиватися за своїми власними законами. В умовах розвитку ринкових відносин в Україні фактично формується паралельна економіка зі складною системою зв'язків з її реальним сектором. У цьому разі розвиток фінансового сектору не завжди відбувається на користь виробництва. І в багатьох випадках фінансовий сектор економіки є одним із факторів, що негативно впливають на економічну безпеку держави. Фактично фінансова сфера все більше відривається від реальної економіки, самоізолюється і замикається на здійсненні суто фінансових операцій. Тому фахівці з країн із розвинутою ринковою економікою зазначають, що в сучасних умовах близько 90 % фінансових угод не слугують виконанню економічних функцій. Складається така ситуація, коли "гроші роблять тільки гроші" майже виключно у сфері фінансових трансакцій і майже без орієнтації на реальний сектор економіки.

Таким чином, фінансова безпека є дуже мінливою категорією, на яку впливають такі фактори, що іноді, на думку багатьох учених, не сумісні та непов'язані між собою, як економічна нестабільність, рівень зваженості, психологія громадян та інші, тобто, на думку психологів, безпека – це передусім схильність розуму, настроїв, а не стан. Ось чому багато зарубіжних учених вважають, що усунення загроз фінансовій безпеці потребує не лише високопрофесійних і ефективних заходів у сфері державного фінансового контролю та економічного менеджменту, а й цілеспрямованих дій у напрямі змін соціально психологічних установок, домінуючих у суспільстві.

Варто зазначити, що існує безліч загроз фінансовій безпеці держави, які можна розподілити за такими ознаками: щодо об'єкта (суб'єкта); їх реальність; тривалість та термін дії; характер впливу; ступінь небезпеки; значущість та масштаби впливу; характер спрямування, повторюваність

та ін. Але єдиної знакової класифікації ризиків і загроз фінансовій безпеці країни поки не існує. Однак більшість вітчизняних учених і фахівців в основу такої класифікації покладають принцип розподілу загроз щодо об'єкта безпеки, тобто поділяють їх на зовнішні та внутрішні.

Сучасний процес інтеграції України в європейське співтовариство, на жаль, супроводжується такими негативними процесами, як неконтрольоване зростання зовнішньої заборгованості, обмеження присутності України на зарубіжних фінансових ринках, вивезення за кордон валютних запасів, послаблення фінансової самостійності у вирішенні начальних питань соціально-економічного розвитку країни та ін.

На думку авторів, основними зовнішніми факторами, що впливають на фінансову безпеку України, є:

- активна протидія рівноправній участі України у міжнародних структурах торгівельно-економічного та фінансово-кризового регулювання;
- порушення національного валютного режиму впливає на дестабілізацію курсу національної грошової одиниці України;
- створення напруженості у міжнародних валютних і розрахункових відносинах;
- спроби отримати найбільші прибутки з торгівельно-економічних і науково-технічних зв'язків з Україною, використання методів недобросовісної конкуренції, підкупу державних службовців;
- порушення режиму міжнародної міграції капіталу;
- підтримання неконтрольованого вивезення капіталу за межі України;
- залежність фінансування дефіциту платіжного балансу та інвестицій для структурної перебудови вітчизняної економіки від надання кредитів, іншої фінансової допомоги міжнародними фінансовими організаціями або окремими іноземними державами;
- потенційна можливість використання проблем зовнішньої заборгованості як засобу політичного тиску на Україну.

Але більшість вітчизняних фахівців [17; 41; 55; 64; 229] вважає, що найбільшою загрозою для фінансової безпеки України є внутрішні фактори, а саме:

- недостатнє правове регулювання фінансово-кредитної сфери;
- невідповідність методів регулювання фінансового ринку зростаючому рівню розвитку та інтеграції фінансових ринків;
- відсутність необхідних засобів і методик, які б дозволяли адекватно та оперативно реагувати на негативні зміни у фінансовій сфері;

- недостатній рівень монетизації економіки;
- нестабільність фінансово-кредитної системи і послаблення її регулівних функцій у сфері формування та виконання бюджету, інвестування пріоритетних галузей економіки, боротьби з інфляцією, запобігання відтоку вітчизняного капіталу за кордон і створення передумов для розвитку вітчизняного підприємництва;
- розбалансованість фінансово-грошових потоків, відсутність ефективних механізмів їх регулювання та саморегулювання;
- відокремленість банківської системи від функціонування інших галузей економіки;
- зменшення загального фінансового потенціалу підприємств реального сектору економіки;
- набуття економічною та політичною кризою затяжного характеру та виникнення тяжких наслідків для фінансової системи країни;
- неефективність податкової політики та масові порушення податкового законодавства;
- послаблення бюджетного потенціалу та недостатня ефективність фінансово-господарського контролю з боку державних органів за законним, цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів;
- надвисока централізація національних фінансів, нерозвиненість внутрішнього ринку капіталів;
- низький рівень вітчизняного фінансового менеджменту;
- відсутність стимулів та можливостей для довгострокових капіталовкладень, чіткого порядку розроблення інноваційних програм;
- криміналізація фінансових відносин та зростання організованої злочинності в фінансово-кредитній сфері;
- відсутність дієвого механізму забезпечення банківської безпеки;
- нерозвиненість системи захисту вкладників фінансових установ тощо.

До того ж, слід мати на увазі, що внутрішні загрози фінансовій безпеці держави можуть посилюватися під впливом зовнішніх чинників. Крім того, сучасна вітчизняна наукова думка ще не розробила чіткого підходу до визначення джерел потенційних загроз фінансовій безпеці. І один і той же фактор по-різному сприймається як окремими особистостями, так і представниками різних контролюючих органів, посадовими особами фінансових установ, керівниками держави та представниками різних політичних сил.

Узагальненими показниками, що пропонуються для визначення фінансової безпеки, як правило, є: показники реального і національного ВВП, бюджетного сектору, інфляції, валютного ринку, банківської системи та державного боргу. Зазначені показники дійсно впливають на фінансову безпеку держави, але вони є занадто узагальненими та за їх значеннями вкрай важко оцінити фактичний рівень безпеки державних фінансів без відповідних аналітичних процедур.

Наприклад, рівень боргової залежності держави разом з умовами, що склалися на внутрішньому та зовнішніх фінансових ринках, є ключовим фактором, безпеки державних фінансів. Величина боргової залежності держави зазвичай характеризується такими показниками, як відношенням загальної суми державного боргу до ВВП та рівнем зовнішньої заборгованості на одну особу (дол. США).

Варто зауважити, що в Україні граничне значення рівня державного боргу визначено законодавчо лише за одним показником – відношенням державного боргу у відсотках до ВВП. З урахуванням цього у ст. 18 Бюджетного кодексу України зазначено, що загальний обсяг державного та гарантованого державою боргу на кінець бюджетного періоду не може перевищувати 60 % річного номінального обсягу ВВП України [2].

З цього приводу автори згодні з думкою Гаркавенко В. І. про те, що під час установавання граничного значення рівня державного боргу не були враховані такі фактори [43, с. 46]:

ступінь вразливості до впливу зовнішніх шоків для країн із ринками, що формуються, є вищим, ніж для розвинутих країн. Це зумовлено тим, що їхні економіки менш диверсифіковані, рівень заощаджень є нижчим, а національні фінансові системи – менш розвинуті. Країни, в яких зовнішні зобов'язання становлять суттєву частку державного боргу або значною є частка державного боргу, деномінована в іноземній валюті, а до таких країн належить і Україна, більшою мірою підпадають під дію "ефектів зараження" пов'язаних із нестабільністю міжнародних потоків капіталу;

спроможність держави виконувати боргові зобов'язання в іноземній валюті, яка пов'язана із валовим зовнішнім боргом і безпосередньо залежить від сальдо поточного рахунку та рівня міжнародних резервів;

навантаження на державний бюджет із погашення та обслуговування державного боргу.

Слід зазначити, що проблема державного боргу вже давно є однією з найважливіших не лише у багатьох країнах світу, а й на рівні міжнарод-

них організацій, тому вона перебуває у центрі уваги вчених-економістів. І це, насамперед, відбувається тому, що протягом останніх років спостерігається стійка тенденція зростання боргової залежності більшості держав, а внутрішні та зовнішні борги є невід'ємною складовою фінансових систем більшості країн світу. Це зумовлено такими чинниками, як: збільшення соціальних виплат та, водночас, соціального навантаження на бюджет; несприятлива демографічна ситуація, пов'язана зі старінням населення, в результаті чого зростають витрати на охорону здоров'я та інші; лібералізація податкового законодавства і, як наслідок зниження податкових ставок, що призводить до зменшення дохідної частини бюджету; збільшення обсягів державного боргу та, зрештою, бюджетних витрат на його обслуговування.

Сьогодні в Україні діють Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України, затверджені наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29 жовтня 2013 року № 1277 (далі – Методичні рекомендації). Ці рекомендації визначають методику розрахунку рівня економічної безпеки України, а також алгоритм розрахунку інтегрального індексу економічної безпеки. Також у них визначено поняття фінансової безпеки та її складові, однією з яких є боргова безпека ("такий рівень внутрішньої та зовнішньої заборгованості з урахуванням вартості її обслуговування й ефективності використання внутрішніх і зовнішніх запозичень та оптимального співвідношення між ними, достатній для вирішення нагальних соціально-економічних потреб, що не загрожує втратою суверенітету і руйнуванням вітчизняної фінансової системи") [5], а також критерії безпеки і значення індикаторів – порогові (кількісні величини, порушення яких зумовлює несприятливі тенденції в економіці) та граничні (кількісні величини, порушення яких спричиняє загрозливий процес в економіці).

Однак перелік індикаторів фінансової безпеки, наведений у методичних рекомендаціях, їх порогові значення (навіть за умови дотримання) не дали б змоги утримувати боргове навантаження в прийнятних межах і контролювати рівень боргової безпеки сектору державних фінансів.

У той же час використання державних запозичень як інструмента фінансової політики держави з макроекономічного аспекту до певних меж є обґрунтованим. Проте надмірне використання державою позик з метою фінансування дефіциту бюджету створює значні загрози фінансовій безпеці країни.

Негативними наслідками впливу зростання державного боргу на безпеку фінансового сектору країни можуть бути [8, с. 108]:

- уповільнення економічного зростання внаслідок боргової залежності держави;
- зростання залежності країни від кредиторів, а саме – від міжнародних організацій та іноземних держав, у проведенні фінансово-економічної політики, виходячи з власних національних інтересів;
- збільшення витрат на обслуговування державного боргу за умови значних його розмірів або неефективного використання державних позик, що призводить у подальшому до підвищення податків та загострення бюджетних проблем;
- державні запозичення на фінансових ринках з метою рефінансування боргу або його обслуговування можуть стати причиною зростання відсоткової ставки та, відповідно, скорочення інвестицій у реальному секторі економіки, посилення кризи неплатежів, подальшого збільшення боргу;
- значні обсяги запозичень протягом двох – трьох років призводять до формування фінансових пірамід, які є передвісниками фінансової кризи, оскільки повернення боргів і відсотків за ними спричиняє постійне збільшення боргу;
- запозичення на внутрішньому ринку можуть стати чинником інфляційних процесів, якщо для придбання цінних паперів використовується кредитна емісія;
- необхідність обслуговування зовнішнього державного боргу (за умови значних його розмірів) зумовлює суттєве скорочення внутрішнього споживання;
- запозичення на зовнішньому ринку створюють загрозу для всіх елементів фінансового ринку країни, оскільки проблеми значної зовнішньої заборгованості безпосередньо пов'язані з грошово-кредитною, валютною, бюджетною, податковою політикою, платіжним і торгівельним балансом, стійкістю банківської системи та національної валюти, розвитком економіки, а також із процесами, що відбуваються на внутрішніх та світових ринках капіталу;
- надмірні обсяги зовнішнього боргу можуть призвести до контролю нерезидентами ситуації в країні та негативно позначення на стані фінансової безпеки держави.

Зазначені загрози потребують постійної уваги і детального аналізу як з боку контролюючих органів, так і керівництва держави та фінансових інституцій, оскільки вони за своєю суттю є вирішальними для стійкості фінансового сектору вітчизняної економіки.

Однак високий рівень державного боргу не є однозначним свідченням загрози фінансовій безпеці країни. Чим багатша країна і вищий у ній рівень життя, тим більші обсяги державного боргу, адже соціальні зобов'язання та реалізація масштабних державних програм потребують додаткових коштів, які можна залучити. Прикладами цього можуть бути такі держави, як Японія та США. Так, у 2011 році Японія посідала перше місце в рейтингу країн світу за показниками відношення державного боргу до ДВП (229,8 %) і за показниками обсягу державного боргу на одну особу (105 512 дол. США). США в цьому рейтингу посідали шосте місце за показником відношення державного боргу до ВВП (102,9 %) та третє за показником обсягу державного боргу на одну особу (49 808 дол. США). Але економіки цих країн є одними з найбільш ефективними та конкурентоспроможними. Більш того, ці країни є емісійними центрами резервних валют світу, що дає їм можливість отримувати емісійні доходи та в разі потреби в будь-який час профінансувати свої видатки за рахунок багатомільярдної емісії, яка буде використана світовою економікою. Державний борг США є суто внутрішнім, відповідно і в Японії переважна частина державного боргу сформована за рахунок внутрішніх запозичень. Більш того, ці країни є одними з найбільших кредиторів світової економіки, вони мають не тільки державні борги, а й активи під них у вигляді боргових зобов'язань інших країн. Саме тому, незважаючи на тенденцію зростання державного боргу, що безумовно є фактором ризику, Японія і США далекі від проблем країн Південної Європи, в яких державний борг більший за рівень ВВП, а саме у Греції (160,8 %), Італії (120,1 %) та Португалії (106,8 %). У цих країнах, на відміну від Японії та США, державний борг сформовано переважно за рахунок зовнішніх запозичень [8, с. 125].

Разом з тим низький рівень державного боргу не завжди є свідченням відсутності фінансових проблем у країні. Так, за обсягом державного боргу на 1 особу в кінці рейтингу 96 країн світу перебувають Ефіопія (134 дол. США) та Узбекистан (143 дол. США) [8, с. 251–260]. Такий низький рівень державного боргу в цих країнах пов'язаний не з достатніми для фінансування державних витрат доходами, а з політичною нестабільністю

в цих країнах та слабкістю їхніх економік, що обмежують можливості за-
позичень на фінансових ринках. Україна в рейтингу за показником від-
ношення державного боргу до ВВП в 2012 році займала 58 місце (36,5 %),
а за обсягом державного боргу на одну особу – 60 місце (1 322 дол. США)
[8, с. 260].

Завдання з виявлення реальних та потенційних загроз фінансовій
безпеці держави, на думку авторів, повинно бути покладено на Рахункову
палату України. Для виконання такого завдання Рахунковій палаті необхідно
розробити нові методичні підходи до проведення контрольних заходів,
а також удосконалити напрями "традиційного" контролю, наприклад, перевір-
ку питань формування та погашення державного боргу України. Предметом
ретельного контролю повинні стати:

- його загальний обсяг на контрольні дати;

- його відповідність законодавчо затвердженим граничним розміром;

- обсяг державних запозичень у певному бюджетному році загалом і в
розмірі зовнішньої та внутрішньої складових і окремих кредиторів;

- обсяг загальних виплат за державним боргом, що мають бути здій-
сненні в певному періоді за рахунок бюджетних коштів;

- обсяг виплат Національним банком України за державним боргом за
рахунок офіційних валютних резервів.

Визначальне значення для поліпшення аналітичної складової роботи
Рахункової палати є запровадження в її діяльність прикладного бюджетного
аналізу, який є не підготовчим аналітичним етапом для розроблення прог-
нозів у сфері фінансової безпеки та внесення практичних пропозицій для
вирішення проблем питань у цій сфері. Важливим елементом покращення
контрольно-аналітичної роботи Рахункової палати є її тісна співпраця з
відповідними комітетами Верховної Ради України. Основними функціями
цих комітетів повинно стати:

- розгляд фінансових питань, що потребують контрольної перевірки;

- розгляд звітів про результати таких перевірок;

- проведення парламентських слухань за результатами перевірок;

- обговорення результатів перевірок на пленарних засіданнях парла-
менту;

- розроблення резолюцій, які містять рекомендації за результатами
звітів про результати перевірок на адресу уряду або міністерств, відомств,
що перевірялися.

Що ж стосується прогнозування рівня фінансової безпеки, то сам термін "прогноз" уже передбачає багатоваріантність прогнозу. Оскільки будь-які показники фінансової безпеки, що кількісно визначають якісні характеристики окремих явищ, унеможливають визначення універсальних показників такої безпеки, бо всі вони тією чи іншою мірою мають відбиток суб'єктивності.

Таким чином, визначено, що одним із найважливіших елементів економічної безпеки країни є фінансова безпека, оскільки характерною рисою сучасного розвитку України є стрімке зростання фінансового сектору економіки та його впливу на різні аспекти суспільного життя. Кризові явища, що останнім часом відбуваються на фінансових ринках, безпосередньо позначаються на соціально-політичній ситуації країн, а фінансові потрясіння, що час від часу виникають як на національному, так і на світовому просторі, ускладнюючи виробничі процеси, призводять до погіршення життєвого рівня населення та зростання соціальної нестабільності у суспільстві. Усе це посилює увагу до проблем забезпечення фінансової безпеки суб'єктів господарювання та країни в цілому, адже без вирішення цієї проблеми неможливо проводити будь-які як адміністративно-територіальні, так і соціально-економічні реформи. Виходячи з наведених на рис. 1.20 загроз фінансовій безпеці державі, пов'язаних із неефективністю системи державного фінансового контролю, можна сформулювати завдання державного фінансового контролю з огляду на його місце в системі фінансової безпеки держави (рис. 1.26).

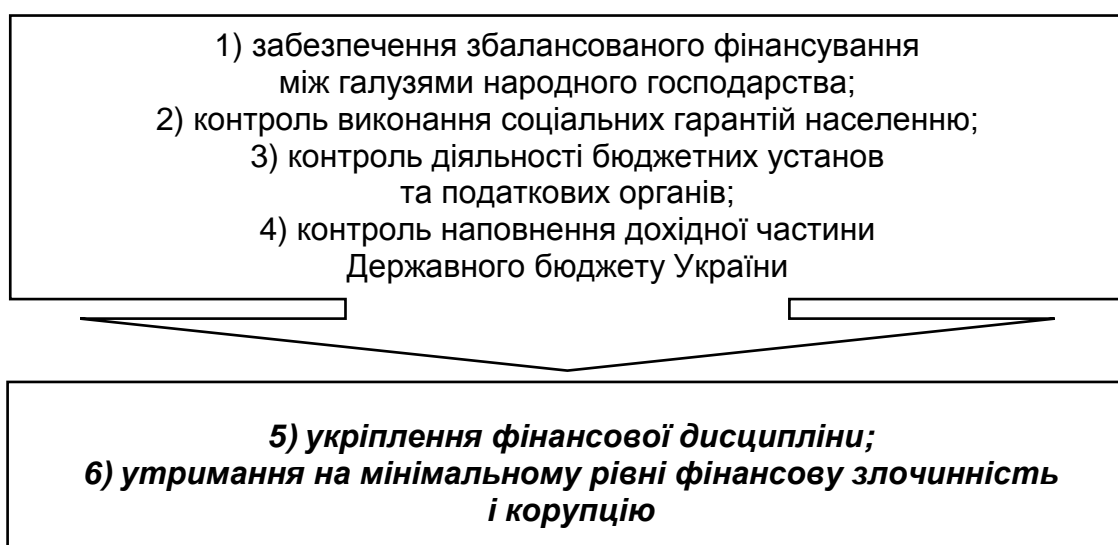


Рис. 1.26. Завдання державного фінансового контролю з огляду на його місце в системі фінансової безпеки держави

Таким чином, важливе місце в системі фінансової безпеки України займає державний фінансовий контроль: він є важелем впливу на забезпечення фінансової безпеки держави і з огляду на це, необхідним є розгляд його сутності.

1.5. Концептуальні основи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як прогресивної форми контролю у бюджетних установах

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

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

Необхідно зазначити, що концепція (від лат. *conception* – розуміння, єдиний задум, провідна думка) – це система поглядів, що виражає певний спосіб бачення ("точку зору"), розуміння, трактування будь-яких предметів, явищ, процесів і презентує провідну ідею або (і) конструктивний принцип, що реалізує певний задум у тій чи іншій практиці знань. Концепції, перш за все, вводять у теоретичні диспути дисциплін, їх теоретичні принципи і передумови, визначальні базові поняття-концепти, формуючи "фундаментальні питання" ("ідеї"), відповідно до яких отримують своє значення і обґрунтування спеціальні твердження, що будуються всередині цих диспутів. У неокласичній науці поняття "концепція" зводиться до фундаментальної теоретичної (концептуальної) схеми (що містить початкові принципи, універсальні для даної теорії закони, основні змістовні категорії і

поняття), або (i) ідеалізованої (концептуальної) схеми (моделі, об'єкта) досліджуваної галузі (що вводить, як правило, структурно-організаційний зріз предметного поля, на яке проектується інтерпретація усіх тверджень теорії) [48, с. 509].

У той же час, концептуалізація – це спосіб організації розумової роботи, що дозволяє рухатися від первинних теоретичних концептів до все більш абстрактних конструкцій, розгортаючи усю структуру наукової теорії (первинне концептуальне пояснення – концепт, що розгортає пояснювальну стратегію) з одного боку, і виписувати наукову теорію і більш широкі дисциплінарні контексти – з іншого (розроблення концептуальної схеми (моделі, знакової системи) досліджуваної галузі, що виражає лише найістотніші її боки, мінімально-необхідний набір початкових концептів-конструктів, що дозволяють задавати картину наукової реальності). Концепт (від лат. *conceptus* – поняття) – це зміст поняття, його змістовна наповненість. Кожен концепт займає своє чітко визначене й обґрунтоване місце на тому чи іншому рівні концептуальної схеми [48, с. 509].

Отже, для розкриття концептуальних основ розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідно визначити його сутність, мету та завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, його методи та принципи, розкрити його види та форми, окреслити суб'єкти та об'єкти його проведення, визначити критерії ефективності.

Для визначення сутності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм пропонується провести гносеологічний аналіз та поетапно визначити терміни "державний фінансовий аудит" та "бюджетна програма".

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

Проведене авторами узагальнення дозволило виокремити декілька підходів до визначення даного поняття (рис. 1.27).



Рис. 1.27. Підходи до визначення поняття "державний фінансовий аудит" (узагальнено авторами)

Аналізуючи матеріали додатка Д та рис. 1.27, слід зазначити, що визначення, яке закріплене Господарським кодексом, є досить загальним і ніяким чином не вирізняє особливостей державного аудиту.

У той же час визначення, наведене в Законі України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні", є досить розширеним за змістом, але в ньому не вказують на те, що державний аудит призначений не тільки перевіряти достовірність фактів, але й надавати рекомендації із запобігання порушень та щодо оптимізації діяльності у майбутньому.

Визначення, наведене у Законі України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна", не характеризує державний аудит як форму державного контролю і не розкриває його превентивний характер.

Стосовно розкриття поняття "державний фінансовий аудит" у роботах провідних учених, варто зазначити, що Немченко В. В. надає досить вичерпне

визначення державного аудиту, але не враховує, що це динамічна перевірка діяльності підконтрольного суб'єкта.

Жирна Ж. А. надає узагальнене визначення поняття "державний фінансовий аудит", але, на думку авторів, воно некоректно сформульоване, оскільки результати державного аудиту мають рекомендаційний характер і неправильно наголошувати на тому, що він забезпечує законність рішень держави.

Доцільно запропонувати розроблене визначення, яке, на думку авторів, врахувало всі переваги та недоліки наведених тлумачень: державний фінансовий аудит – це динамічна форма державного контролю, яка полягає у незалежній перевірці та аналізі державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю, наданні рекомендацій щодо запобігання виявлених правопорушень та підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта.

Що стосується терміна "бюджетні програми", то 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 згідно з покладеними на нього функціями".

Поєднуючи змістовні складові "державний фінансовий аудит" та "бюджетна програма", можна надати авторське тлумачення поняття державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Під ним запропоновано розуміти різновид державного аудиту, що передбачає систематичне дослідження законності, економічності та ефективності управління державними ресурсами під час виконання бюджетних програм, достовірності та раціональності витрат, спрямованих на досягнення мети бюджетної програми та виявлення резервів підвищення її результативності. Новизна запропонованого визначення полягає у врахуванні такої ознаки, як результат.

Необхідно зауважити, що державний фінансовий аудит виконання бюджетної програми як елемент підсистеми в системі державного фінансового контролю спрямований на досягнення певної мети, що припускає рішення комплексу завдань. У свою чергу, слід враховувати, що "...завдання в конкретних умовах отримує різні інтерпретації та визначає відношення спостерігача до об'єкта і є критерієм, за яким відбувається відбір об'єктів та їх властивостей..." [148, с. 26].

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

Слід зазначити, що мета і завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у контексті державного фінансового контролю визначаються по-різному як науковцями [5; 8, с. 45–49; 80; 268], так і нормативно-правовими актами [120; 132], і мають суперечливий зміст.

Так, Філіппова В. В. вважає, що досягнення цілей контролю потребує визначення конкретних параметрів (законність, ефективність і доцільність здійснення фінансових й інших операцій, пов'язаних з управлінням й розпорядженням державною власністю, що оцінюється державною керівною системою) [205, с. 15].

Метою аудиту адміністративної діяльності, на думку Чечуліної О. О., є "оцінка результативності, ефективності, економічності функціонування тієї організації, яку перевіряють; увага аудиторів зосереджується на виконанні окремої програми, у ході цього розглядають проблемні питання і розробляють певні висновки та пояснення" [8, с. 55].

Подальше дослідження робіт учених стосовно мети державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема та державного фінансового контролю у цілому дозволи узагальнити погляди вчених на це питання (табл. 1.7).

Таким чином, кожен науковець у трактуванні мети як державного фінансового контролю, так і аудиту ефективності (державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм) виокремлює певні критерії (параметр), що перевіряються, і наголошує на можливості застосування результатів контролю для підвищення ефективності використання державних коштів. У Лімській декларації керівних принципів аудиту державних ресурсів [240] зазначено, що контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета

якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити чи, принаймні, унеможливити повторення виявлених порушень у майбутньому.

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

Таблиця 1.7

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

Зміст мети державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Нікіфоров П. О.	Івасюк В. С.	Родіонова В. М.	Степашин В. С.	Бурцев В. В.	Філіпова В. В.	Мельник М. В.	Пантелєєв А. С.	Звездін А. Л.	Чечуліна О. О.	Сухарева Л. О.	Федченко Т. В.	Хмельков А. В.	Денисюк О. М.	Разборська О. О.	Слободяник Ю. Б.	Шевчук О. А.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Забезпечення фінансової прозорості об'єкта контролю	+	+															
Встановлення відповідності практики управління фінансовими ресурсами в усіх сферах виробництва та розподілу суспільного продукту завданням фінансової політики держави			+														

Продовження табл. 1.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Забезпечення законності й ефективності використання державних бюджетних і позабюджетних фінансових коштів і державної власності				+													
Забезпечення дотримання принципів законності, доцільності і ефективності в розпорядчій і виконавчій діяльності					+	+											
Забезпечення єдиної державної фінансової політики та фінансових інтересів держави та її громадян							+	+	+								
Оцінка результативності, ефективності, економічності функціонування тієї організації яку перевіряють										+							
Виконання окремої програми, у процесі цього розглядають проблемні питання і розробляють певні висновки та пояснення										+							
Визначення ступеня досягнення мети бюджетної програми, ефективності прийнятих управлінських рішень, економічності використаних ресурсів, установлення чинників впливу на результат і розроблення рекомендацій щодо зниження їх негативного впливу											+	+					

Закінчення табл. 1.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Сприяння успішній реалізації фінансової політики, ефективному використанню фінансових ресурсів													+				
Забезпечення можливості особи, яка виконує контрольні дії, висловити професійне судження щодо законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правомірності фінансового управління і функціонування системи внутрішнього контролю головним розпорядником, відповідальним виконавцем, іншими учасниками розподілу і споживання бюджетних коштів та достовірності звітності щодо зазначених процесів														+	+		
Забезпечення економічної стабільності та національної безпеки держави																+	
Надання всім зацікавленим особам незалежної інформації про те, яким чином здійснюється державне управління																+	

У разі першого підходу наголошують на формулюванні завдань контролю, а у разі другого – на здійсненні завдань контролю. Фактично другий підхід можна розглядати як серію кроків керівника зі здійснення

контролю, тобто цей підхід (з точки зору визначення змісту контролю) відображає, перш за все, етапи процесу контролю, ніж завдання контролю. Завдання контролю виконує весь механізм контролю, а етапи здійснення контролю мають свої специфічні завдання. Ця відмінність є важливою, оскільки від точного формулювання завдань контролю залежить і виконання поставленої мети управління.

Доцільно враховувати дві риси, що характеризують завдання контролю. По-перше, хто поставив завдання контролю, а по-друге, яким є це завдання – загальним чи окремим.

Авторами проведено узагальнення завдань державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм зокрема та державного фінансового контролю в цілому (табл. Е.1 додаток Е).

Аналізуючи матеріали додатка Е, доцільно зауважити, що в окремих випадках завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм є некоректними. Так, Родіонова В. М. серед завдань державного фінансового контролю визначає:

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

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

Автори згодні з думкою Симоненко В. К., Барановського О. І. та Петренко П. С. про те, що це завдання не державного фінансового контролю як такого, а органів, що його здійснюють, чи держави в особі певних інституцій [280].

Також недостатньо коректно сформульовані завдання державного фінансового контролю Грачевою Є. Ю., оскільки в такій редакції під завданнями державного фінансового контролю розуміють не властиві безпосередньо останньому форми прояву.

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

Мета державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм – визначення ступеня досягнення мети бюджетної програми, ефективності

прийнятих управлінських рішень, економічності використаних ресурсів, встановлення чинників впливу на результат і розроблення рекомендацій щодо зниження їх негативного впливу та створення резервів державних фінансових ресурсів.

Стосовно завдань аудиту ефективності, слід виокремити такі напрями:

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

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

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

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

- встановлення ступеня ефективності та раціональності використання матеріальних і нематеріальних ресурсів, що задіяні у виконанні бюджетної програми;

- контроль раціональності використання трудових ресурсів, оцінка продуктивності їх праці;

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

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

- оцінка досягнення мети бюджетної програми (результативність);

- оцінка впливу результатів виконання бюджетної програми на фінансові потоки держави;

- визначення соціального ефекту від виконання бюджетної програми;

- розроблення пропозицій щодо ліквідації відхилень й вдосконалення процесу виконання бюджетної програми.

Доцільно зауважити, що цілі та завдання державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм реалізуються з дотриманням певних принципів. Принципи – це одне з фундаментальних понять, що в даному випадку характеризують таке складне явище, як контроль. Проблему принципів контролю у теоретичному, методологічному та практичному аспектах поки розроблено недостатньо.

Однак доцільно звернути увагу, що принципи здійснення аудиту в державному секторі визначені в міжнародних нормативних актах. Так, сутність і класифікація фундаментальних принципів державного аудиту

визначена в ISSAI 100 "Фундаментальні принципи аудиту державного сектору". Відповідно до цього стандарту виокремлено загальні принципи та принципи, пов'язані з процесом аудиту (додаток Ж).

Із матеріалів додатка Ж, рис. Ж.1 випливає, що до загальних принципів державного аудиту належать: етика й незалежність; професійне судження, належна обережність і скептицизм; контроль якості; аудиторські групи та навички; аудиторський ризик; матеріальність (суттєвість); документація; комунікація. До принципів, пов'язаних з процесом аудиту, зараховують планування аудиту; проведення аудиту; звітність і реалізація матеріалів аудиту.

Характеристика кожного з наведених принципів подана в табл. 3.1 додатка 3.

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

ISSAI 200 "Фундаментальні принципи фінансового аудиту (*Financial Audit*)";

ISSAI 300 "Фундаментальні принципи аудиту ефективності (*Performance Audit*)";

ISSAI 400 "Фундаментальні принципи аудиту відповідності (*Compliance Audit*)".

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

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

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

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

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

Принципи	Симоненко В. К., Барановський О. І., Петренко П. С. [280]	Васильєва М. В. [229]	Лімска декларація[240]	Степашин С. В. [211]	Бурцев В. В. [227]	Закон України "Про рахункову палату України" [275]	Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І., Александров В. Т., Назарчук О. І. [44]	Дементьєв Д. В. [57]	Іващенко Л. А. [92]	Філіпцова В. В. [210]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Нейтральність	+							+		+
Економічність	+									
Безперервність	+			+						
Дієвість	+			+						
Своєчасність	+									
Принцип контрольованості		+								
Незалежність			+		+			+		
Сталість			+							
Законність			+	+	+		+			+
Компетентність			+							
Об'єктивність	+		+	+	+		+	+		+
Таємність			+					+		
Плановість			+	+		+				+
Ефективність			+	+			+			
Гласність			+	+	+			+		+
Системність				+	+					+
Демократичного централізму				+						
Відповідальність					+		+	+		+
Збалансованість	+				+		+			
Взаємодія органів ДФК	+									
Самодостатність сис- теми контролю							+			
Поєднання державних, регіональних і приват- них інтересів							+			
Повнота охоплення об'єктів контролю							+			

Закінчення табл. 1.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Розподіл контрольних повноважень							+			
Достовірність фактичної інформації							+			
Превентивність контрольних дій							+			
Професійність								+		+
Невідворотність покарання	+							+		+
Сприяння ефективному витрачанню державних коштів та виконанню прийнятих рішень про використання коштів, що надходять від платників податків									+	
Концентрування зусиль та уваги на суттєвих питаннях та проблемах, вирішення яких принесе користь всьому суспільству									+	
Сприяння підвищенню відповідальності, прозорості та ефективності праці державного апарату в інтересах суспільства									+	

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

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

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

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

принцип відповідальності, що містить відповідальність посадових осіб, що реалізують контрольні повноваження; відповідальність підконтрольних суб'єктів; відповідальність осіб, на яких покладені зобов'язання

з реалізації завдань щодо виконання рекомендацій з державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

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

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

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

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

Що стосується форм державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, то пропонується відносити до них фінансовий аудит, аудит відповідності/правильності та аудит ефективності.

У частині суб'єктів та об'єктів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм необхідно зауважити, що згідно з чинним законодавством, в Україні суб'єктами державного аудиту є Державна фінансова інспекція України та Рахункова палата України [9; 53].

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

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

У той же час слід ураховувати, що об'єктом є те, на що спрямований процес пізнання, тобто пізнавальна діяльність, що існує поза свідомості людини й незалежно від неї [37]; власне той елемент, задля якого створюється будь-яка система. Так, в найбільш загальному вигляді в якості об'єктів аудиту і ревізії група науковців виокремлює документальну інформацію. Тобто об'єктами контролю є процеси та явища, відображені в документах [61]. Об'єктом державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, на думку учених, виступають бюджетні

кошти та/або інші державні ресурси, які було надано для виконання бюджетної програми [67].

Як вважає Саунін А. Н., саме вид державних коштів впливає на розподіл об'єктів перевірки: розпорядники бюджетних коштів; органи, що розпоряджуються коштами позабюджетних фондів; бюджетні установи; державні і комунальні підприємства; інші одержувачі державних коштів [188, с. 29]. Учений підкреслює, що особливістю аудиту ефективності є те, що об'єктами перевірок можуть бути організації, підприємства й установи, а також соціальні групи громадян, на діяльності або життєзабезпеченості яких відображаються результати використання бюджетних коштів [188, с. 30].

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

Об'єкт і предмет як поняття є спорідненими та часто ототожнюються в економічній літературі, тому виникає необхідність під час визначення об'єкта як елемента системи встановити і предмет перевірки. Предмет – це категорія, що позначає деяку цілісність, що виокремлена зі світу об'єктів у процесі людської діяльності й пізнання. Основною відмінністю предмета від об'єкта є те, що в предмет входять лише найбільш значущі з практичної або теоретичної точки зору властивості, сторони, особливості об'єкта, котрі підлягають безпосередньому вивченню [226, с. 42]. У філософському трактуванні предмет пізнання – це певний бік, властивість і відношення об'єкта, досліджені з певною метою в даних умовах і обставинах. Предмет визначає межі, в рамках яких вивчають об'єкт дослідження [2, с. 42].

Саунін А. Н. визначає, що предметом аудиту ефективності є діяльність підконтрольної організації з використання державних коштів, яка має подвійний характер – як функціональна діяльність (виконання покладених на організацію функцій і вирішення поставлених перед нею завдань); як виробнича або економічна діяльність (характеризується

матеріальними, трудовими і фінансовими витратами на здійснення функціональної діяльності). Філіппова В. В. під предметом перевірки також розуміє діяльність економічних суб'єктів (об'єктів аудиту ефективності, які користуються державними коштами), що підрозділяється на функціональну (функції і завдання) і виробничу діяльність. У першому випадку передбачено досягнення певного соціального результату, а в другому – економічного результату, що виражено у виробництві конкретних товарів, наданні послуг тощо [210, с. 16]. Предметом аудиту ефективності, на думку зарубіжних учених, є окремі питання управління державними коштами, тобто напрями діяльності і функції розпорядників бюджетних коштів, кошти певного бюджету; державна власність, природні й інші державні ресурси; міжнародні та міжбюджетні договори і відносини; окремі важливі питання управління державними ресурсами; організація виконання бюджетного процесу" [188].

На думку авторів, якщо об'єкт дослідження – державний фінансовий аудит виконання бюджетної програми, то предмет дослідження – це ступінь раціональності, ефективності, економічності й результативності використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання бюджетної програми.

Конкретизація предмета аудиту ефективності є важливим моментом у теорії та практиці його проведення, оскільки дозволяє окреслити низку критеріїв (параметрів) оцінки об'єктів дослідження. До ключових контрольних параметрів, що зображують норми функціонування об'єктів контролю, на думку Філіппової В. В., слід віднести принципи законності, доцільності (або раціональності) та ефективності. Можуть бути й інші критерії та показники відбору предмета дослідження (проблеми) в ході аудиту ефективності, а саме: ступінь раціональності, економічності, своєчасності, результативності тощо використання державних коштів у межах виконання бюджетної програми, наприклад, повнота виконання державних функцій або своєчасність, повнота та економічність виконання державного замовлення [210, с. 17].

Об'єкт державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, на думку багатьох науковців, нерозривно пов'язаний з проблемою аудиту, тобто і ситуаціями або недоліками в організації чи програмі, які визначаються під час попереднього ознайомлення з досліджуваною бюджетною програмою і за яких діяльність визнається незадовільною. Вони можуть мати зв'язок із однією чи кількома з концепцій: економічності, ефективності, дієвості результативності тощо [210, с. 57]. Виокремлюють

чотири типи проблем основного аудиторського дослідження державних ресурсів: тимчасові та довготривалі; персональні та групові; окремі та структурні; прості та складні. Аудит державних ресурсів надає пріоритету груповим проблемам довготермінового й структурного характеру [210, с. 12].

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

Стосовно методів державного фінансово аудиту виконання бюджетних програм, то слід зазначити, що більшість науковців під методом контролю взагалі розуміють сукупність способів, процедур і прийомів. Авторами проведено узагальнення підходів до виокремлення методів, які можуть бути застосовані під час проведення державного фінансового аудиту бюджетних програм, що наведено в табл. 1.9.

Таблиця 1.9

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

Методи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Бариніна-Захарова М. В. [20]	Воронова Л. К. [40]	Нагребельний В. П. [150]	Орлюк О. П. [162]	Стефанюк І. Б. [198]	Іващенко Л. А. [92]	Шульга В. [215]	Симоненко В. К., Барановський О. І., Петренко П. С. [280]	Германчук П. К. [44]	Калюга Е. [108]	Філіппова В. В. [210]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Дескриптивна статистика							+				
Спостереження		+	+			+					
Аналіз		+	+								
Стандартизація					+						
Ідентифікація					+						
Моніторинг	+	+	+								

Закінчення табл. 1.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Обстеження			+	+	+				+	+	
Заслуховування звітів державних органів					+						
Інтерв'ю											
Спостереження						+					
Вивчення документів						+					
Опитування									+		+
Аналіз методів організації й результатів роботи підконтрольних суб'єктів, конкретних ситуацій								+			
Аналіз нормативно-правових актів, планів, методичних розробок, показників статистичної та фінансової звітності, результатів попередніх ревізій та перевірок									+		
Аналіз ефективності використання комп'ютерної техніки										+	
Інтерв'ювання								+	+		
Анкетування								+	+		
Порівняння планових показників з фактично досягнутими, результатів діяльності минулих періодів і поточного року, до затвердження програми і після, кращого досвіду і результатів діяльності підконтрольного суб'єкта									+	+	

У частині ефективності державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, слід зазначити таке. Філіпова В. В. розглядає ефективність як оцінку результативності, тобто ступеня досягнення певного результату. Крім того, вона визначає ефективність як показник мінімізації витрат на одиницю продукту, що випускається або наданих послуг.

Крім того, ефективність є одним із критеріїв виконання бюджету. В цьому сенсі вона характеризується можливістю використовувати внутрішні резерви із залученням доходів до бюджету.

Також слід зазначити, що ґрунтовне дослідження поняття ефективності щодо бюджетних коштів провели Сухарева Л. О. та Федченко Т. В. Ученими виокремлено такі параметри ефективності: раціональність, економічність, ефективність, результативність (продуктивність та якість продукції, послуги).

Ураховуючи зазначене, авторами запропоновано таку змістовну модель структурних елементів державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (рис. 1.28).

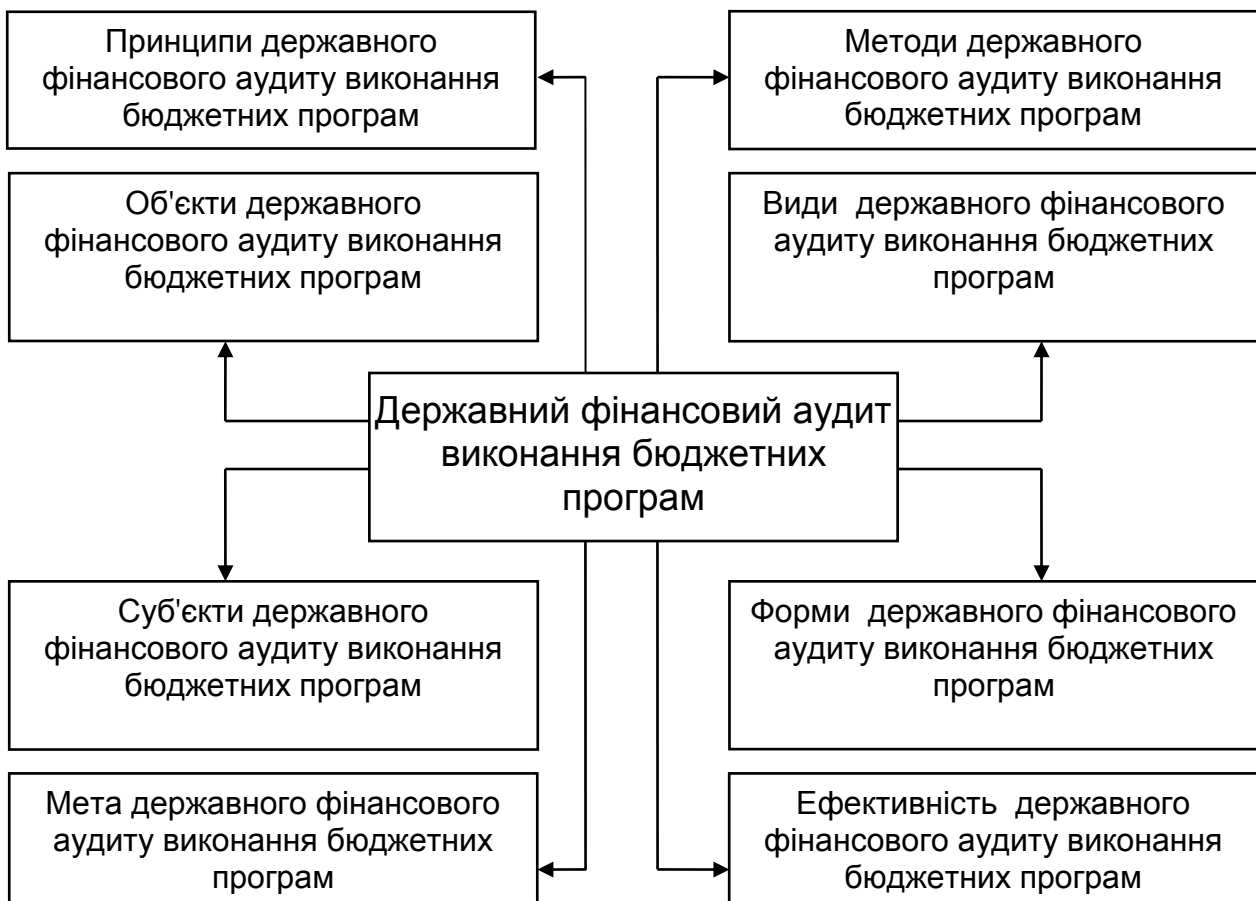


Рис. 1.28. Змістовна модель структурних елементів системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Аналізуючи рис. 1.28, доцільно зауважити, що слід розглядати державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм із точки зору

системного підходу, коли такий різновид державного фінансового контролю містить контролюючу та контрольовану підсистеми (рис. 1.29).

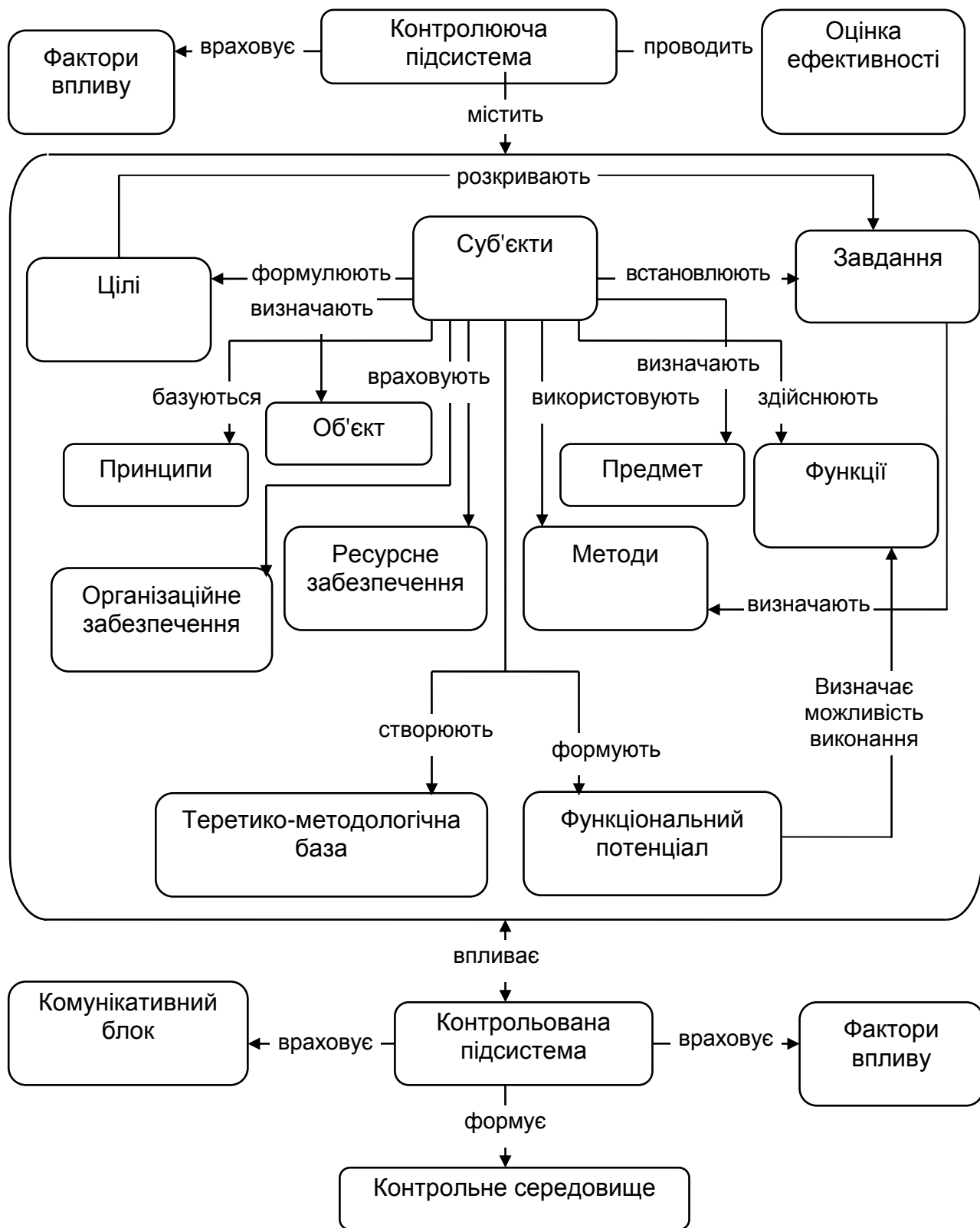


Рис. 1.29 Модель системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм

Необхідно зазначити, що система державного фінансового аудиту є складною, абстрактною, динамічною та відкритою. Це підтверджується наявністю:

1) теоретико-методологічною базою, що формує наукове підґрунтя для всебічного вивчення об'єкта дослідження і містить методологію, наукове обґрунтування, концепцію тощо;

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

3) організаційне забезпечення – упорядкування контрольного середовища, регламентація дій державного аудитора, організація документообігу тощо;

4) функціональний потенціал передбачає можливість виконання основних функцій – превентивної та захисної;

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

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

Таким чином, побудована модель дозволяє окреслити елементи системи державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм у їх взаємозв'язку, що спрямовано на оцінку ступеня виконання бюджетної програми й визначення доцільності її подальшої реалізації. Це, в свою чергу, надає можливість обґрунтування пропозицій щодо припинення бюджетної програми чи забезпечення її своєчасного та повного виконання із залученням оптимального обсягу державних ресурсів.

Розділ 2

Аналіз розвитку контролю у бюджетних установах в Україні

2.1. Теоретичні основи внутрішнього контролю у бюджетних установах

Сучасний стан державних фінансів характеризується стрімким зростанням інфляційних процесів, зростаючим обсягом дефіциту бюджету, зниженням експорту товарів і послуг.

Крім того, за останні роки в сфері державних фінансів відбулися глибокі зміни у функціонуванні системи управління ними. Діапазон реформ за останні десять років був наймасштабнішим. З одного боку, проведені реформи зробили позитивний внесок у справу формування ефективної системи державних фінансів, з іншого – мали регресивний ефект, спричинений, перш за все, кризовими явищами в економіці. У зв'язку з цим, залишилося багато невирішених проблем, особливо у сфері контролю.

Сучасні тенденції реформування системи державного фінансового контролю передбачають перерозподіл функціональних важелів контролюючих органів. Це стосується, передусім, упровадження нової форми – державного внутрішнього фінансового контролю у вигляді внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації,

Усе це зумовило потребу в необхідності розгляду окреслених складових у подальших підрозділах даної наукової праці.

Внутрішній контроль не є новим поняттям в економічному просторі України. Перші теоретичні і практичні напрацювання з цього приводу з'явилися одночасно з визнанням України незалежною. Від того часу і до сьогодні відбувався розвиток внутрішнього контролю, в процесі якого він набував нових рис і властивостей, розширювалась сфера його дії, з'являлись нові теоретичні підходи тощо. Саме на вивченні, узагальненні й уточненні теоретичних підходів до визначення сутності та змісту внутрішнього контролю доцільно зупинитись з огляду на мету даного дослідження.

Перш за все слід зауважити, що на сьогодні внутрішній контроль має практичну реалізацію в повному обсязі лише на промислових під-

приємствах. У державному секторі економіки внутрішній контроль майже відсутній. Така його практична фрагментарність спричинила вплив на теоретичні засади досліджуваного питання. З огляду на це наявні напрацювання вчених у сфері внутрішнього контролю стосуються саме промислових підприємств, а отже, їх необхідно адаптувати до умов, в яких знаходить державний сектор економіки та безпосередньо бюджетні установи як основні його фігуранти.

Слід підкреслити, що загалом термінологічна база внутрішнього контролю на сьогодні характеризується певною плутаниною: відсутнє єдине визначення цього поняття, підходи до окреслення його складових взагалі суперечать один одному. Усе це зумовлює необхідність уточнення поняття "внутрішній контроль", що надасть змогу розуміти його сутність та необхідність уточнення його змісту через визначення складових.

Поняття "внутрішній контроль" можна зустріти в працях багатьох вітчизняних та зарубіжних учених, таких, як: Яценко В. М. [222], Ярова Ю. Ю. [256], Марченко Д. М. [137], Бутинець Т. А. [30], Корінько М. Д. [117], Виговська Н. В. [35], Ковальчук С. Т. [108], Сіроткін О. О. [193], Нескородєв Ю. В. [154], Довбня В. Д. [70] та багато ін.

Найбільш поширені думки узагальнено в додатку К.

Як видно з додатку К, на сьогодні існує безліч визначень поняття внутрішнього контролю, які можна об'єднати в окремі концептуальні підходи (рис. 2.1).

Підхід, який ґрунтується на розгляді внутрішнього контролю як інструмента управління, достатньо часто можна зустріти серед науковців, але, на думку авторів, він лише частково висвітлює сутність поняття внутрішнього контролю. Зазначене зауваження ґрунтується на визначенні поняття "інструмент управління", що лежить в основі окресленого підходу. Інструмент управління – це способи цілеспрямованого впливу на окремих працівників та їх групи, що функціонують у складі організації. Отже, такий підхід розглядає лише один бік внутрішнього контролю, а саме взаємодію суб'єкта управління та підконтрольного об'єкта.

Схожим за змістовністю є підхід, згідно з яким внутрішній контроль визначають як функцію управління. Такий підхід характеризує процес управління, але не дає змоги зрозуміти сутність внутрішнього контролю.

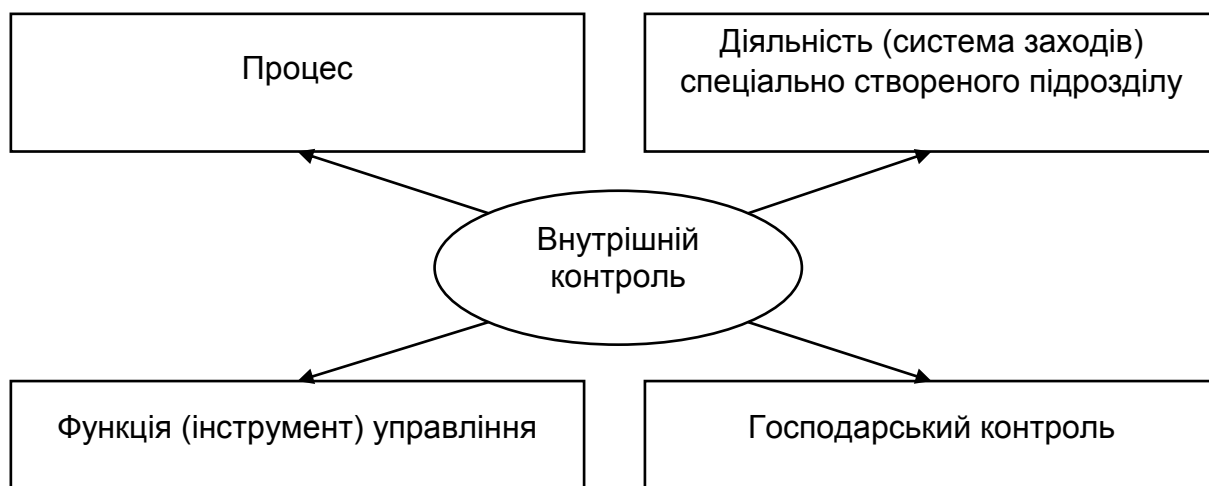


Рис. 2.1. Теоретичні підходи до визначення поняття "внутрішній контроль" (узагальнено авторами на основі джерел 12; 44; 47; 68; 76; 77; 82; 93; 129; 156)

Внутрішній контроль як система заходів є занадто конкретизованим підходом. Будь-яка діяльність, процес, функція тощо в будь-якому випадку передбачає здійснення певних систематизованих заходів.

Розгляд внутрішнього контролю як процесу також звужує поняття внутрішнього контролю через те, що підкреслює його плинність у часі та етапність, але не висвітлює основних характеристик.

У той же час, більшість із проаналізованих визначень стосуються саме промислових підприємств і роблять акцент на господарських процесах, а отже, виходять за межі даного дослідження.

На думку авторів, найбільш доцільним є підхід, який ґрунтується на тлумаченні внутрішнього контролю саме як діяльності, в даному випадку – діяльності керівника. Перш ніж перейти до надання уточненого визначення поняття "внутрішній контроль" з урахуванням специфіки діяльності установ державного сектору, доцільно розглянути його складові.

Слід зауважити, що єдиного підходу на виокремлення складових внутрішнього контролю на сьогодні не існує.

Узагальнений аналіз підходів до виокремлення таких складових наведений в табл. 2.1.

Отже, як видно з табл. 2.1, багато з узагальнених підходів протирічать один одному, що зумовлює потребу в межах даного дослідження детально проаналізувати кожен із них.

Підходи до виокремлення складових внутрішнього контролю

Учені	Контроль повноважень	Контроль документального оформлення	Контроль збереження	Середовище контролю	Оцінка ризиків	Контролююча діяльність	Інформація та інформаційний обмін	Моніторинг	Аналіз	Контрольні процедури	Вивчення середовища
Ярова Ю. Ю. [286]	+	+	+								
Чугунов Ю. В. [216]				+	+	+	+	+		+	
Нєскородєв Ю. В. [154]								+	+		
Ковальчук С. Т. [108]				+							+
Довбня В. Д. [70]	+	+			+						
Виговська Н. Г. [35]				+	+	+	+	+		+	
Бутинець Т. А. [30]	+			+	+		+	+			

Так, контроль повноважень – це контроль, що забезпечує виконання лише тих операцій, які дійсно сприяють розвитку організації. Такий контроль повинен запобігати зловживанням і попереджувати проведення операцій, в яких відсутня доцільність. У процесі цього відслідковуються зміни та виправлення облікових записів на предмет обов'язкової наявності необхідних дозволів. У той же час виокремлення контролю повноважень в окрему складову не є доцільним через те, що контроль повноважень можна більш ґрунтовно подати у вигляді окремого завдання внутрішнього контролю.

Таке ж стосується і контролю документального оформлення – контролю, що забезпечує відображення всіх дозволених операцій в облікових реєстрах. Контроль збереження – це контроль, що сприяє тому, щоб прийняте до обліку майно не могло бути неправильно використане. Зазначене також може бути віднесено до завдань внутрішнього контролю, а також і до того ж до таких завдань, що виконуються не на всіх підприємствах.

Вузким є підхід, згідно з яким до складових внутрішнього контролю віднесено аналіз, який більш доречно зарахувати до методу внутрішнього контролю. Аналогічне зауваження стосується й окреслення в якості складової внутрішнього контролю – вивчення середовища.

Окремого розгляду вимагає й така складова, як контрольні процедури, яка, на думку Виговської Н. Г., є тотожним елементу "контрольні дії".

Узагальнюючи дослідження сутності окремих складових внутрішнього контролю, а також існування підстав uważати їх складовими внутрішнього контролю, слід зазначити таке.

Найбільш доцільно в якості складових внутрішнього контролю виокремити середовище контролю, оцінку ризиків, інформацію, контрольні процедури та моніторинг.

Що ж стосується контрольної діяльності, то більш доцільно таку складову замінити контрольними процедурами, тому що внутрішній контроль і є діяльністю, а отже, не може в якості складової мати також діяльність.

Ураховуючи зазначене, можна надати авторське визначення складових внутрішнього контролю та вимог до них, що наведено на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Складові внутрішнього контролю та вимоги до їх побудови

З урахуванням проведеного дослідження та особливостей фінансів бюджетної установи можна надати таке уточнене визначення поняття "внутрішній контроль" таким чином.

Внутрішній контроль – це діяльність керівника підконтрольного об'єкта, що здійснюється в межах контрольного середовища шляхом виконання певних контрольних процедур, оцінки фінансових ризиків, моніторингу та обміну фінансовою інформацією з метою виявлення правопорушень і забезпечення законного функціонування установи.

Запропоноване визначення відрізняється від наявним таких:

урахуванням мети здійснення внутрішнього контролю;

урахуванням усіх складових внутрішнього контролю з підкресленням ролі кожної з них;

підкресленням переважної ролі керівника підприємства, що повною мірою узгоджується з Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

Мета внутрішнього контролю у бюджетній установі – кваліфікована допомога розпорядникам бюджетних коштів в організації самоконтролю та ефективному прийнятті рішень, збереження бюджетних коштів і цільове їх використання.

Предметом контролю у процесі цього є забезпечення діяльності установи згідно з обраною економічною політикою.

Основні завдання внутрішнього контролю у бюджетній установі:

виконання кошторисів згідно з отриманими бюджетними асигнуваннями;

забезпечення збереження і раціонального використання бюджетних ресурсів;

контроль за отриманням і використанням коштів загального та спеціального фондів;

дотримання законності операцій, що здійснюються в установі.

Для того, щоб розглянути економічний зміст внутрішнього контролю, доцільно розглянути класифікацію видів внутрішнього контролю. Узагальнення поглядів щодо даного питання наведено в табл. 2.2.

Як видно з табл. 2.2, різні вчені трактують види внутрішнього контролю, ґрунтуючись на особливих характеристиках, що знаходять відобра-

ження в доволі різних визначеннях щодо класифікації видів внутрішнього контролю.

Таблиця 2.2

**Підходи до виокремлення видів
внутрішнього контролю**

Учені	Суцільний	Вибірковий	Попередній	Поточний	Наступний	Господарський	Адміністративний
Белік В. Д. [23]	+	+	+				
Бутинець Т. А. [30]				+	+	+	+
Виговська Н. В. [35]	+	+					
Довбня В. Д. [70]				+			
Ковальчук С. Т. [108]			+	+	+		
Нєскородєв Ю. В. [154]			+	+	+		
Соколов Б. Н. [193]	+	+			+		

Усі зазначені в табл. 2.2 твердження є доцільними, але з огляду на наведені міркування доцільно доповнити класифікацію видів за суб'єктом здійснення в аспекті внутрішнього контролю з боку керівника підприємства, з боку керівника структурного підрозділу та з боку міністерства або відомства. Зазначене зауваження ґрунтується, перш за все, на тому, що Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю змінила загальний підхід до звичайних суб'єктів здійснення внутрішнього контролю. Саме з огляду на це виникає необхідність у розподілі внутрішнього контролю за суб'єктами здійснення. До того ж, доцільно також доповнити класифікацію внутрішнього контролю фінансовим контролем, що також обумовлено реформуванням системи державного фінансового контролю на сучасному етапі розвитку української економіки. Узагальнена та доповнена класифікація видів внутрішнього контролю наведена на рис. 2.3.

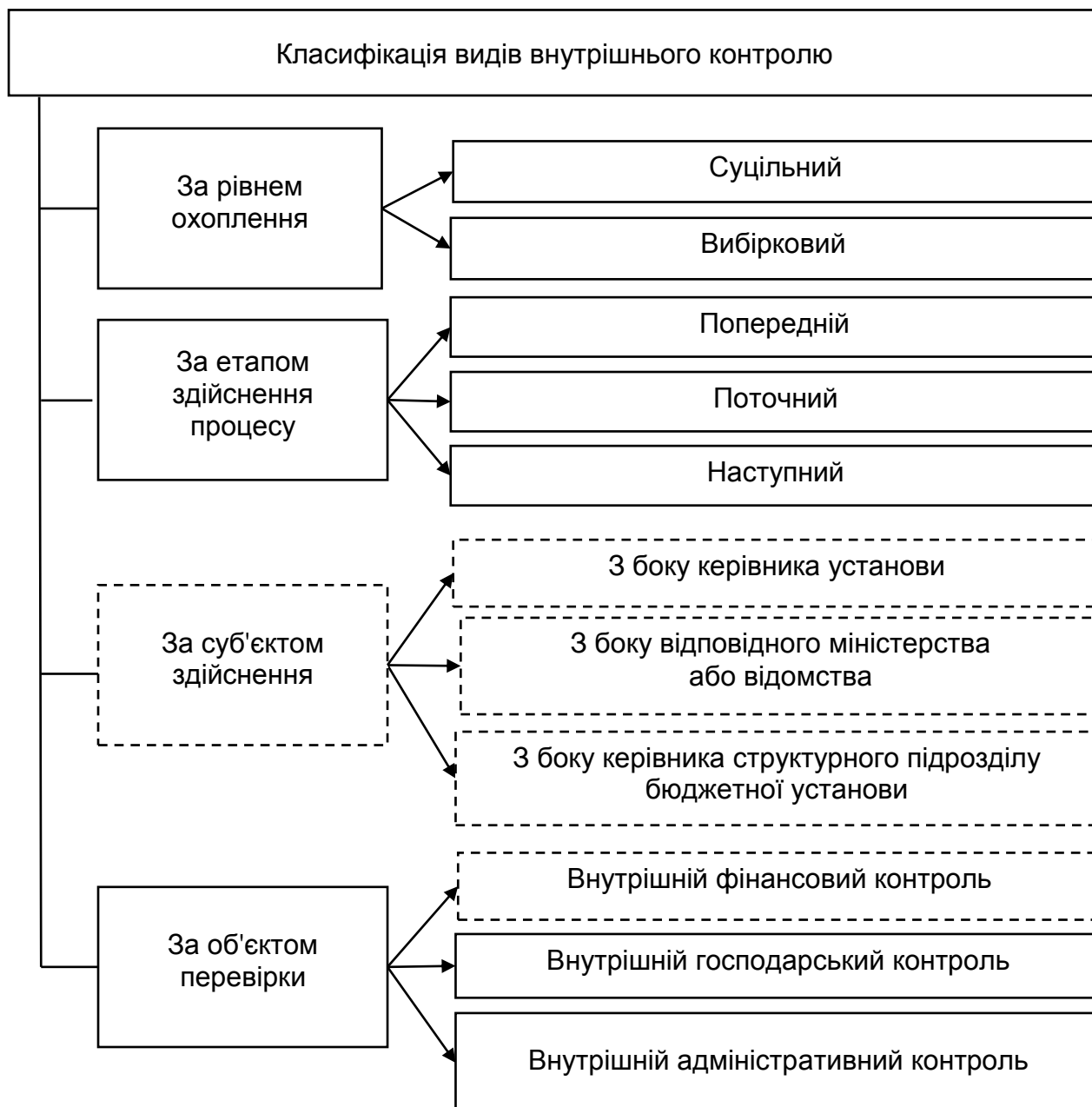


Рис. 2.3. Класифікація видів внутрішнього контролю

Крім того, необхідно окреслити фактори впливу на внутрішній контроль у системі державного фінансового контролю.

Однак для більш повного розуміння сутності і змісту внутрішнього контролю необхідно звернутись до розгляду факторів впливу на внутрішній контроль. Таке зауваження ґрунтується на тому, що саме від дії окреслених факторів залежить саме стан внутрішнього контролю.

Ефективність внутрішнього контролю багато в чому залежить від впливу на нього окремих факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Слід зауважити, що в науковій літературі майже відсутні комплексні дослідження факторів впливу на внутрішній контроль.

Узагальнений аналіз поглядів різних учених на виокремлення факторів впливу на внутрішній контроль наведений в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Узагальнений аналіз поглядів різних учених на виокремлення факторів впливу на внутрішній контроль

Автори	Економічний	Географічний	Людський	Політичний
Абсава Н. Д. [1]			+	
Битяк Ю. П. [25]	+	+	+	+
Заславська Т. І. [87]			+	
Загуменна Н. В. [85]	+		+	
Ільїн А. І. [93]			+	
Кір'ян Т. М. [104]	+		+	
Колот А. М. [113]			+	
Новак І. М. [156]			+	
Пашко Л. А. [166]			+	
Цветков В. В. [212]			+	
Серьогін С. М. [193]			+	
Нєскородєв Ю. В. [154]		+		
Ковальчук С. Т. [108]	+	+		+
Виговська Н. В. [35]		+		
Довбня В. Д. [70]	+			

Отже, як видно з табл. 2.3, більшість авторів виокремлюють серед факторів впливу на внутрішній контроль саме людський фактор.

Що ж стосується інших факторів, то згадки про них мають фрагментарний характер. На думку авторів, людський фактор має у забезпеченні внутрішнього контролю першочергове значення. Географічний, політичний та економічний фактори також мають місце, але другорядне.

Зазначене ґрунтується також й на тому, що людський фактор є єдиним внутрішнім фактором, а отже, є підконтрольним внутрішнім процесам та більш вдало підлягає управлінню.

З урахуванням вимог сучасності доречно до такого переліку факторів додати фактор впливу вимог міжнародної спільноти, що базується на напрацюваннях міжнародного досвіду.

Така потреба окреслена тим, що внутрішній контроль, як і загалом процес реформування системи державного фінансового контролю в Україні, знаходиться під ретельним наглядом міжнародних організацій і будь-які перетворення ґрунтуються саме на міжнародному законодавстві.

Авторське бачення факторів впливу на внутрішній контроль наведено на рис. 2.4.

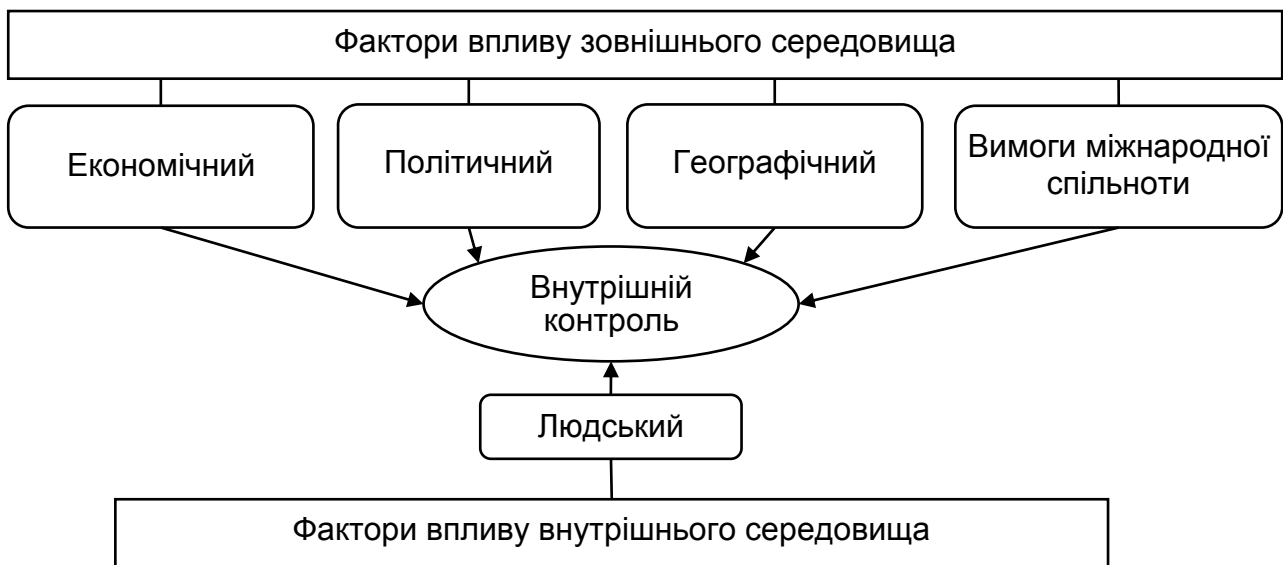


Рис. 2.4. **Фактори впливу на внутрішній контроль**
(узагальнено і доповнено авторами)

Основними факторами впливу з урахуванням сучасних тенденцій є саме людський фактор і фактор впливу вимог міжнародної спільноти, яким і присвячено подальший виклад матеріалу даного підрозділу.

Перш ніж перейти до безпосереднього дослідження людського фактора в забезпеченні ефективності внутрішнього контролю, доцільно уточнити авторське бачення ключового поняття у даному аспекті: людський фактор, державний внутрішній фінансовий контроль та людський фактор у державному внутрішньому фінансовому контролі як симбіоз зазначених визначень.

Термін "фактор" (від лат. *factor* – рушійний) у наукових дослідженнях використовується у значенні причини, рушійної сили будь-якого процесу або явища, яка визначає його характер або одну з його характерних рис [4].

Людський фактор у внутрішньому контролі – це сукупність основних якостей працівника в сфері внутрішнього контролю, сформованих під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників у процесі діяльності, спрямованої на забезпечення належного управління держаними фінансами.

Що ж стосується фактора впливу вимог міжнародної спільноти на внутрішній контроль, то слід зауважити, що саме, на думку авторів, розуміється під таким поняттям.

Так, фактор впливу вимог міжнародної спільноти на внутрішній контроль – це порівняння процесу організації та функціонування вітчизняного внутрішнього контролю з досвідом зарубіжних країн у цій сфері з метою виявлення відхилень і прийняття зважених рішень щодо наближення української системи внутрішнього контролю до міжнародних стандартів.

2.2. Зарубіжний досвід організації внутрішнього контролю та напрями його адаптації до національного середовища

Сучасний етап розвитку національної економіки характеризується певними характерними рисами, які на сьогодні притаманні практично всім сферам суспільного життя.

До таких рис можна зарахувати такі:

зниження показників національної промисловості;

поширення тінізації різних сфер економіки та, як наслідок, розповсюдження "сірої" економіки;

тенденції зростання злочинів в економічній сфері;

розповсюдження істотно нових шахрайських схем тощо.

Ситуація, що склалася, чинить негативний вплив на стан національної економіки та створює перешкоди для її подальшого розвитку.

У свою чергу, це створює комплекс нових вимог до забезпечення належного стану функціонування ДФК, бо саме він є підґрунтям ефективного розвитку країни завдяки забезпеченню законного управління фінансовими ресурсами держави. Поряд із цим, сучасні процеси євроінтеграції неодмінною умовою висувають вирішення проблеми узгодження національної системи ДФК із вимогами міжнародної спільноти. На думку авторів, головним напрямом дослідження в цьому аспекті повинно стати вивчення саме зарубіжного досвіду з питань організації та здійснення ДФК. Зазначене зауваження, поряд із іншим, підтверджується й позитивним результатом здійснення ДФК у зарубіжних країнах, про що свідчить постійно зростаюча ефективність контрольних заходів іноземних країн.

Саме це і спричинило необхідність розгляду зарубіжного досвіду організації внутрішнього контролю та напрями його адаптації до національного середовища в межах даного дослідження.

У працях зарубіжних учених використовуються різні підходи до організаціїДФК, а також такої його складової, як внутрішній контроль.

Як показав аналіз літературних джерел, виникли започаткування ДФК у вигляді рахункових відомств на сході, а саме в Китаї – майже 3 тис. років тому та Кореї – понад 1,3 тис. років тому.

У Європі органи державного фінансового контролю виникли у XII-XIII ст. Першими такими органами стали: Національне управління аудиту Великобританії, Палата рахунків Франції, Регулярна аудиторська організація Бельгії, Генеральна палата рахунків Пруссії, Імперська облікова палата у Чехії, Імперсько-Королівський Верховний суд аудиту в Австро-Угорщині, Головна рахункова палата Варшавського Князівства у Польщі, Суд рахунків в Іспанії, Вища бухгалтерська рада Османської імперії у Туреччині, Вищий суд аудиту в Румунії та ін.

У жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (*International Organization of Supreme Audit Institutions*, далі – INTOSAI) прийнято Лімську декларацію про керівні принципи фінансового контролю (*the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*), яка має рекомендаційний характер і закріплює основні положення розвитку ДФК у демократичних країнах.

Вітчизняні вчені у власних наукових дослідженнях застосовують різні підходи до систематизації організаційних засад державного фінансового контролю в Україні.

Так, Дорош Н. звертає увагу на таку організаційну схему контролю в зарубіжних країнах, яка містить дві окремі категорії суб'єктів: перша категорія – вищий орган ДФК, який підпорядковано парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету; друга категорія – державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу ДФК, так і відповідному міністерству або відомству, саме вони реалізують повний контроль за дисципліною витрат державних коштів [72].

Соменков А. пропонує інше групування, акцентуючи те, що в окремих країнах центральні органи ДФК належать до органів парламенту; в інших – наділені статусом служби державного контролю; окремим видом, він виокремлює рахункові суди й трибунали, офіси генерального аудиту

на чолі з аудитором, та державні генеральні інспекції, а остання група містить рахункові, контрольні та ревізійні палати [193].

Мазур Я. пропонує власну класифікацію, яка містить рахункові трибунали й контрольні установи. До перших належать колегіальні незалежні від уряду органи контролю, що називаються судами (або діють як суди), які контролюють розрахунки і приймають рішення щодо притягнення до відповідальності винних посадових осіб (рахункова палата Італії; рахункові трибунали Франції, Бельгії та Іспанії), інші колегіальні незалежні від уряду органи, не наділені подібними судовими повноваженнями (Федеральна рахункова палата Німеччини). Контрольними установами, на думку Я. Мазура, слід уважати інші відомства, у яких рішення щодо проведення перевірок та результатів приймається або безпосередньо керівником (монократичні – Національне управління аудиту Великобританії), або колегіально [135].

Мельничук В. звертає увагу, що у країнах Євросоюзу існує чотири основних типи державних органів фінансового контролю:

перший – аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія) або судові органи, що є складовими судової системи країни (Греція, Португалія);

другий – колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина);

третій – незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія);

четвертий – контрольні управління у структурі уряду (Швеція, Фінляндія) [139].

Таким чином, можна зробити висновок про наявність великої кількості розбіжностей у побудові організаційних засад внутрішнього контролю в системі державного фінансового контролю і саме тому виникає необхідність першочерговості систематизації напрацювань у сфері вивчення зарубіжного досвіду державного фінансового контролю і тільки після цього запозичення найголовніших напрацювань та їх адаптації до української економіки.

Першим невід'ємним атрибутом організації ДФК є суб'єкти його здійснення. Як демонструє досвід зарубіжних країн у цій сфері, суб'єкти ДФК зарубіжних країн поділяються на такі групи:

рахункові трибунали (суди) – нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень

(Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія);

рахункові (контрольні) палати – органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія);

національні управління аудиту (управління Генерального аудитор-а) – незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, які уповноважені до проведення фінансовий та адміністративний аудит державного сектору, проте також під протекцією верховного виборного органу [35].

Законодавство ряду країн дає можливість виконавчій владі створювати автономні контрольні структури (Адміністративно-бюджетне управління при Президентів США, Аудиторська комісія Великобританії, Національне ревізійне управління Швеції), метою яких є виконання контрольних функцій уряду. Управління аудиту у Китаї підпорядковане прем'єр-міністру, є верховним органом аудиту держави і спрямовує роботу місцевих органів аудиту і контрольних представництв у міністерствах.

У зарубіжних країнах результативністьДФК оцінюється, передусім, показниками економії фінансових ресурсів бюджетів різних рівнів, що контролюється, зазвичай, органами, які є схожими із діяльністю Рахункової палати України.

Основним показником у процесі цього може бути питома вага впровадження запропонованих за підсумкамиДФК рекомендацій.

У той же час більшість суб'єктівДФК виконують обов'язок оперативного і стратегічного управління внутрішнім контролем, що має на меті забезпечити розмежування функцій контролюючих органів. З огляду на це, особлива увага приділяється питанням аналізу організації внутрішнього контролю з боку зовнішнього контролю правочинними суб'єктамиДФК.

Слід підкреслити, що в зарубіжних країнах у процесі здійсненняДФК відсутнє дублювання функцій, а за кожним суб'єктом – контролюючим органом закріплений чіткий перелік повноважень, який не перетинається із обов'язками інших суб'єктівДФК.

До того ж, важливу роль, що визначає вектор розвиткуДФК є постійна і наполеглива діяльність контролюючих органів, що відповідають за якість його організації, у взаємодії з зарубіжними країнами, які мають значний досвід, що в цілому дозволить сформувати якісне підґрунтя для формування структури системиДФК.

Однією з міжнародних організацій, яка сприяє нагромадженню важливого досвіду та взаємодії країн між собою є INTOSAI. Результати роботи INTOSAI оприлюднюються у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з державного аудиту (*the International Journal of Government Auditing*) та на офіційному сайті, а регіональні робочі групи INTOSAI здійснюють професійну підтримку державного фінансового контролю шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері державного фінансового контролю.

Поряд із суб'єктами зовнішнього контролю (вищих органів фінансового контролю) у більшості країн діють також урядові контрольно-ревізійні системи, які здійснюють внутрішній контроль.

До таких суб'єктів внутрішнього контролю належать, поряд із іншими, такі контролюючі органи, які зображені на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Суб'єкти внутрішнього контролю у зарубіжних країнах

Як показав аналіз спеціальної літератури, системи внутрішнього контролю багато в чому відрізняються в європейських країнах від прийнятої в Україні.

Серед них можна виокремити два основні підходи, які наведені на рис. 2.6.

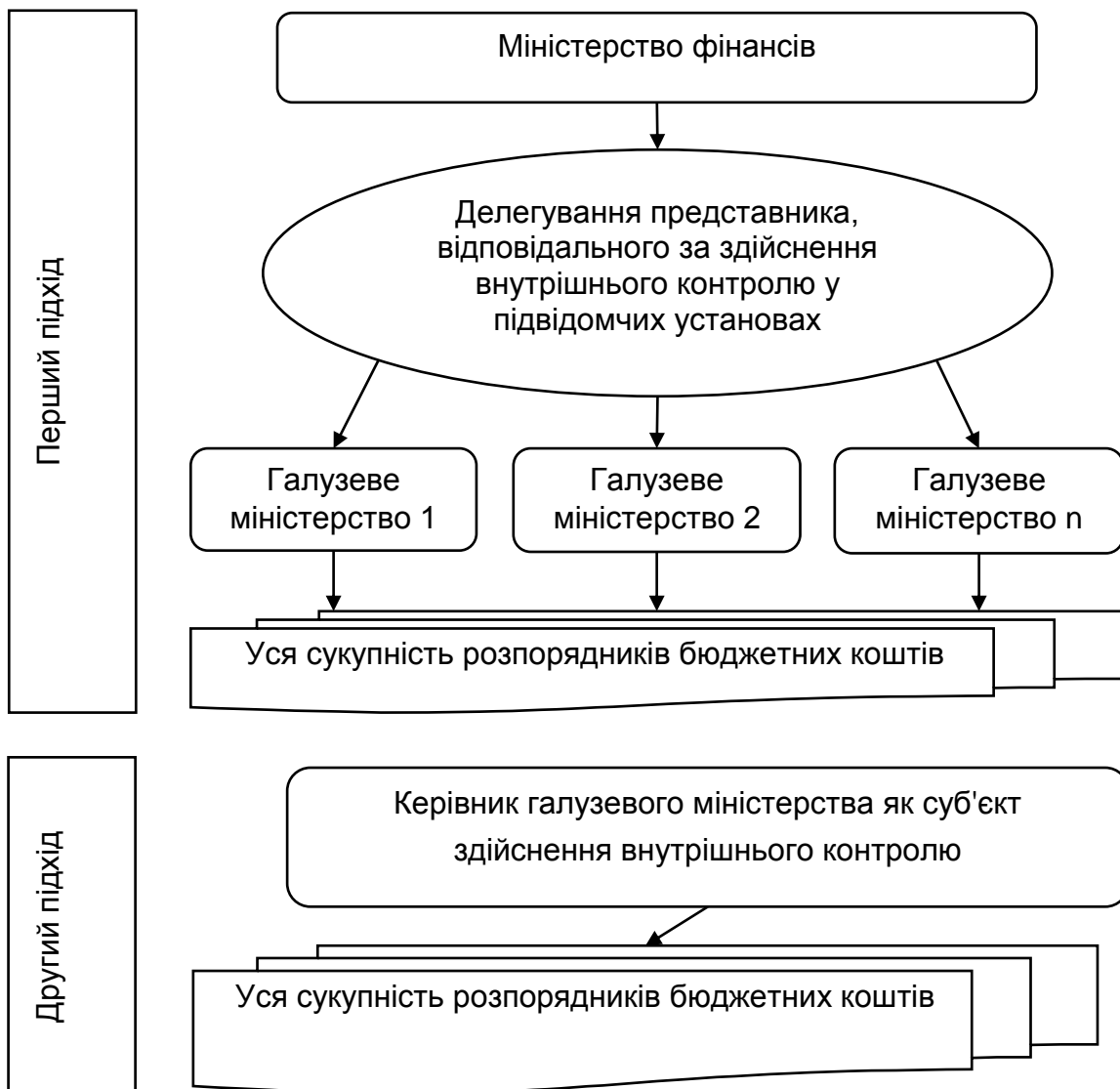


Рис. 2.6. Модель організації внутрішнього контролю у зарубіжних країнах (перший та другий підходи)

Як видно з рис. 2.6, у країнах-учасницях ЄС компетенція Міністерства фінансів виходить за межі розроблення проекту бюджету та розподілу коштів серед галузевих міністерств, а й також утручається на етапі попереднього контролю за допомогою спеціальних контрольних дій, які виконуються фахівцями у сфері державного фінансового контролю.

Перший підхід використовується в таких країнах, як Франція, Португалія та Іспанія, можна назвати "відповідальністю третьої сторони".

Так, Португалія має централізовану Генеральну фінансову інспекцію, яка підпорядковується міністру фінансів і відповідає за фінансовий контроль усіх бюджетних витрат урядових установ за фактом їх виконання. Окрім Генеральної фінансової інспекції, галузеві міністерства мають свої власні контрольовані підрозділи [112].

Згідно з іншим підходом, який використовується в Нідерландах і Великобританії, відповідальність за ефективність контрольних заходів у сфері використання бюджетних коштів покладається на керівника відповідного міністерства.

У країнах, які використовують такий підхід, кожне міністерство несе повну відповідальність за витрачання коштів власного бюджету й за реалізацію виявлених правопорушень.

Наприклад, Служба внутрішнього контролю міністерства фінансів Великобританії не відповідає за безпосередній контроль за витрачанням бюджетних коштів галузевими міністерствами, а відповідає за те, щоб у кожній урядовій установі була запроваджена власна контрольна служба, яка здійснює ефективний фінансовий контроль [22].

Саме окреслений вище підхід покладений в основу Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні. Саме в даній Концепції задекларовані основні напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Окреслена Концепція знизила дію більшості нормативно-правових актів в Україні.

Так, аналізуючи чинні на сьогодні законодавчі акти з питань державного фінансового контролю взагалі та внутрішнього контролю зокрема, можна побачити наявність великої кількості підзаконних та законодавчих актів, що регламентують контрольні повноваження і процедури лише для окремих суб'єктів державного фінансового контролю [6].

Це є, на думку авторів, однією з основних проблемДФК у сучасних умовах – протиріччя законодавчих актів у цілому та їх окремих положень.

Слід зауважити, що головною складовоюДФК у зарубіжних країнах є загальна відповідальність керівників підконтрольних об'єктів перед парламентом та громадськістю за стан внутрішнього контролю. В Україні є поширеною така практика – делегування відповідальності за результати власної діяльності та за окремі професійні досягнення установами на своїх заступників або навіть на підрозділи та окремих штатних працівників, які

виконують контрольні дії та процедури. Даний підхід не відповідає сучасним положенням державного фінансового контролю та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні.

У системі ДФК на рівні окремого підконтрольного об'єкта повинні бути задіяні всі підрозділи з основної діяльності, бухгалтерські, планові, економічні, фінансові, юридичні та інші підрозділи окресленого органу, що є об'єктом державного фінансового контролю.

У деяких країнах створено спеціальні органи, які контролюють не лише бюджетно-фінансові питання, а суцільно та комплексно сукупну роботу державного апарату.

Наприклад, у Японії, таку функцію виконує Управління адміністративного контролю при канцелярії прем'єр-міністра. До його завдань входить підготовка пропозицій щодо вдосконалення системи і структури державного управління, зміцнення службової дисципліни державних чиновників, боротьби з корупцією, бюрократизмом, розроблення проблем окремих верств населення, для розв'язання яких потрібна взаємодія кількох відомств [13].

Якщо розглядати особливості організації ДФК України, то в даному випадку ДФК здійснюється виключно органами, що належать одній системі, мають централізовану структуру та адміністративну підпорядкованість і спрямований на вирішення тих завдань, які стоять перед окремим органом управління (підприємством, установою), а не перед системою в цілому.

Державний фінансовий контроль здійснюють органи виконавчої влади та інші інституції. Кожний орган виконавчої влади наділений певними правами з управління державними фінансами та здійснює державний фінансовий контроль у зазначеній сфері, яка становить елемент фінансової системи. Завданнями цих органів є оцінка достовірності й відповідності рахунків законодавству та встановленим нормативам [8].

Крім того, доцільно підкреслити, що в зарубіжних країнах, які відрізняються належним рівнем фінансової дисципліни, така форма ДФК, як ревізія (інспектування) практично не розповсюджена. Але з огляду на те, що Україну важко віднести до дисциплінованих у фінансовому плані країн, в Україні не можливо повністю відмовитись від фіскальних форм ДФК. А отже, реформування діючої на сьогодні системи ДФК повинен здійснюватись поступово. Таким чином, серед основних особливостей здійснення ДФК у зарубіжних країнах є такі (рис. 2.7).

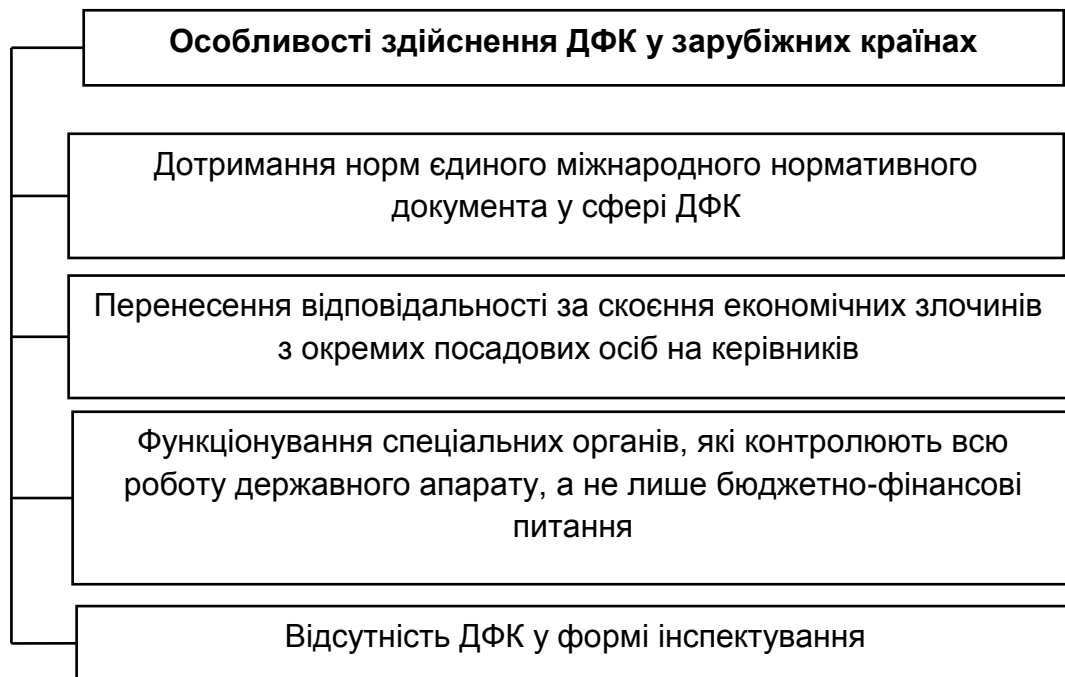


Рис. 2.7. Особливості здійснення ДФК у зарубіжних країнах

Але не всі з названих особливостей можуть бути адаптовані до українського середовища. Так, на думку авторів, доцільним в Україні є запровадження лише перших двох особливостей:

створити механізм дотримання єдиного нормативного документа у сфері ДФК, що відповідав би міжнародним вимогам;

покласти відповідальність за економічні правопорушення на керівників господарювання суб'єктів.

До того ж, доцільно було б створити єдиний орган ДФК, який би діяв зовні. Іншим органам ДФК надати риси внутрішнього контролю. Задля впровадження останньої пропозиції доцільно зупинитись на особливостях роботи вищих контрольних органів у галузі ДФК.

До вищих контрольних органів у галузі державного фінансового контролю належать:

Головне контрольне управління США;

Національне контрольно-ревізійне управління у Великобританії;

Управління Генерального аудитора в Канаді;

Федеральна рахункова палата в Німеччині;

Рахункова палата у Франції та ін.

Особливості діяльності вищих контрольних органів зарубіжних країн наведені в додатку Л.

Отже, на основі зазначеного можна запропонувати такі напрями адаптації зарубіжного досвіду ДФК до національних умов (рис. 2.8).



Рис. 2.8. Напрями адаптації зарубіжного досвіду ДФК до національних умов

Доцільно було б створити єдиний орган ДФК, який би діяв зовні. Іншим органам ДФК надати риси внутрішнього контролю. Задля впровадження останньої пропозиції доцільно зупинитись на особливостях роботи вищих контрольних органів у галузі ДФК.

Напрями адаптації доцільно згрупувати у три ключові аспекти: законодавчий, інформаційний та аспект перегляду функцій. Перший аспект передбачатиме реформування нормативно-правового підґрунтя створення

і функціонування оновленої системи ДФК. Другий аспект, перш за все, буде базуватись на докорінному перегляді функцій як органів ДФК, так і окремих її працівників, на які буде покладено додаткову відповідальність. Третій аспект містить інформаційне забезпечення адаптації.

2.3. Методичні рекомендації до організації внутрішнього контролю фінансових ресурсів у бюджетній установі

Організація внутрішнього контролю фінансових ресурсів у бюджетній установі – це складний та багатоступеневий процес. Така організація може здійснюватись ґрунтуючись на різних підходах. На думку авторів, найбільш доцільним під час організації внутрішнього контролю у бюджетній установі є підхід, що базується на врахуванні людського фактора. Таке твердження ґрунтується, перш за все, на тому, що саме від людського фактора, його ефективності та правильного врахування в різноманітних системах залежить ефективність здійснення досліджуваного процесу взагалі. Але перш ніж перейти до дослідження питань, пов'язаних безпосередньо із організацією внутрішнього контролю у бюджетній установі, необхідно дослідити теоретичні аспекти питання людського фактора.

Так, одна з перших спроб розкрити зміст поняття "людський фактор" була зроблена в 1930 році радянським вченим Добротворським М. М., хоча сам термін був сформульований пізніше як результат перекладу і скорочення вислову *Human factors engineering* (буквально – техніка людських чинників), який використовували в США для позначення як галузі знань, так і процесу проектування систем "людина – машина" з метою забезпечення ефективності, надійності і безпеки діяльності людини.

Теоретико-методологічні основи вивчення людського фактора були закладені у працях радянських вчених у 70 – 80-х роках ХХ століття – Антоненко В., Кагана М., Ільїна О., Добротворського М., Уледова А., Осипова Г., Шинкарука В. та ін. В працях сучасних російських учених, а саме Абрамової Н., Абсави М., Заславської Т., Бакаєва Ж., людський фактор розглядається в основному в економічному або управлінському аспекті [44].

Отже, поняття "людський фактор" входить у науковий вжиток багатьох наук: філософії, соціології, психології, педагогіки, медицини, науки управління тощо. І хоча поняття "людський фактор" виступає міждисциплінарним поняттям, проте досі не існує одностайності у його тлумаченні (додаток М).

Отже, як свідчать дані додатка М, погляди на визначення поняття "людський фактор" є достатньо різними. Деякі вчені розглядають його як сукупність соціальних явищ, тим самим значно розширюючи дане поняття та уникаючи конкретики.

Схожим є погляд на визначення людського фактора як взаємодії окремих груп суспільства.

Такий погляд є також загальним та не враховує результативність дії людського фактора, що є необхідним.

Вузким є визначення, згідно з яким людський фактор – це комплекс психофізіологічних особливостей людини, тому що в даному випадку не враховуються зовнішні фактори впливу на нього.

На думку авторів, людський фактор доцільно визначати як сукупність основних якостей людини, що формуються під впливом внутрішніх та зовнішніх чинників. Таке визначення є достатньо комплексним та, на відміну від інших, ураховує вплив зовнішнього середовища, що є досить доречним.

Якщо ж перейти безпосередньо до розгляду людського фактора у внутрішньому контролі, то можна надати таке його визначення:

Людський фактор у внутрішньому контролі – це сукупність основних якостей працівника в сфері внутрішнього контролю, сформованих під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників у процесі діяльності, спрямованої на забезпечення належного управління державними фінансами. Людський фактор у внутрішньому контролі має власні складові, які його утворюють та забезпечують його якість. До таких складових, на думку авторів, доцільно зарахувати: психологічні якості, ціннісні орієнтири, компетентність, здатність виконувати власні обов'язки. Такі складові є всеохоплюючими та лише у разі їх поєднання та досягнення бажаного рівня кожної зі складових, може бути забезпечена ефективність державного внутрішнього фінансового контролю цілком. Проведене дослідження дозволило наочно подати авторське бачення людського фактора у внутрішньому контролі (рис. 2.9).



Рис. 2.9. Людський фактор у забезпеченні ефективності внутрішнього контролю (авторське бачення)

Отже, як видно з рис. 2.9, людський фактор відіграє важливу роль у забезпеченні ефективності внутрішнього контролю.

Проведене дослідження дозволило окреслити наявні на сьогодні проблеми розвитку людського фактора саме у внутрішньому контролі (рис. 2.10).

Усі ці проблеми пов'язані з урегулюванням правового статусу внутрішнього контролера, розвитком її інституційної спроможності та створенням ефективної системи управління. Часті зміни уряду, відсутність наступності виконаної роботи, недостатність фінансування загострили проблему фінансування бюджетних установ. За таких умов постає питання забезпечення ефективності роботи внутрішніх контролерів.



Рис. 2.10. Проблеми розвитку людського фактора у внутрішньому контролі

У системі розвитку людського фактора в державному внутрішньому фінансовому контролі мають реалізовуватися багато практичних завдань: оцінка здібностей і можливостей уповноважених працівників; їхня атестація; просування службою; розвиток здібностей до освіти, праці та готовність на практиці до розкриття свого потенціалу; використання на посадах, що відповідають рівню їхньої кваліфікації; створення системи стимулювання праці; планування службової кар'єри та ін.

Зазначене можна узагальнити в якості напрямів розвитку людського фактора у внутрішньому контролі.

Отже, необхідно змінити підхід до оцінки якостей працівника в сфері внутрішнього контролю в нових умовах. У ньому мають поєднуватися законслухняність, дисциплінованість, відповідальність з активністю та ініціативою. Він має діяти самостійно, творчо, проявляти наполегливість та виправданий ризик. У внутрішньому контролері особливо важливо цінувати цілеспрямованість мислення і дій, наявність професійних знань і навичок, уміння приймати рішення.

Перспектива подальшого вивчення цього питання полягає в тому, що професійний розвиток є одним із пріоритетних напрямів становлення системи внутрішнього контролю в бюджетних установах. У такому разі головна увага має бути звернена на пошук, збагачення та раціональне використання здібностей працівників у сфері внутрішнього контролю, на збереження та якісне зміцнення кадрів, на оптимальне узгодження потреб та особистісних інтересів.

Тільки після впровадження в життя всіх запланованих заходів щодо підвищення статусу, соціальної та матеріальної захищеності, які будуть відповідати покладеній на нього відповідальності, діяльність у сфері внутрішнього контролю стане престижною для висококваліфікованих спеціалістів, займе належне місце на ринку праці та буде користуватися повагою у громадян.

З огляду на обмеженість фінансових ресурсів у бюджетних установах питання організації внутрішнього контролю повинно відбуватись саме з урахуванням людського фактора задля забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю.

У цілому рекомендації до здійснення внутрішнього контролю в бюджетних установах зводяться до врахування:

- компетентнісного підходу до формування якісного складу працівників відділу внутрішнього контролю;

- напрямів ефективної взаємодії уповноважених осіб відділу внутрішнього контролю та пов'язаних із ними працівників установи;

- напрямів підвищення кваліфікації працівників відділу внутрішнього контролю.

Так, згідно із Національною рамкою кваліфікацій, яка є додатком до постанови Кабінету Міністрів України від 23 листопада 2011 року № 1341, компетентність – здатність особи до виконання певного виду діяльності, що виражається через знання, розуміння, уміння, цінності, інші особисті якості. У зазначеному нормативному акті представлено дев'ять рівнів, у межах яких розкрито компетентності фахівців. Саме тому, на думку авторів, компетентності працівників запропонованого відділу внутрішнього контролю повинні знаходитись у межах Національної рамки кваліфікацій (далі – НРК). У процесі вирішення оптимізаційного завдання отримано результат щодо доцільності включення до складу відділу внутрішнього контролю двох контролерів фінансових процесів і двох контролерів-аналітиків.

У цьому разі їх компетентності повинні бути узгоджені один з одним. Запропонований зміст компетентностей працівників відділу внутрішнього контролю наведений в табл. 2.4.

Компетентності працівників відділу внутрішнього контролю

Рівень згідно з НРК	Знання	Уміння	Комунікація	Автономність і відповідальність
Контролер фінансових операцій				
6	Здатність виконувати завдання середньої складності згідно з визначеними алгоритмами за встановленими нормами часу і якості			
	загальні систематизовані знання у сфері внутрішнього контролю	виконання типових завдань у різних ситуаціях шляхом вибору і застосування методів, інструментів, матеріалів та інформації	здатність до ефективної роботи в команді. Сприйняття критики, порад і вказівок	мінімальним кеврівництвом
	розуміння основних (загальних) принципів, процесів і понять у професійній діяльності	оцінювання результатів виконання завдань відповідно до критеріїв, які, в основному, заздалегідь обумовлені	продукування деталізованих усних і письмових повідомлень, зокрема у професійній діяльності	відповідальність за результати виконання завдань у професійній діяльності
Контролер-аналітик				
7	Здатність самостійно виконувати складні спеціалізовані завдання у певній галузі професійної діяльності, зокрема в нестандартних ситуаціях			
	спеціалізовані фактологічні та теоретичні знання, набуті в процесі професійної діяльності	виконання складних спеціалізованих завдань, що передбачає прийняття рішень, у ситуаціях, що змінюються, зокрема в нестандартних	здійснення наставництва, передавання досвіду	самостійність у професійній діяльності
	розуміння принципів, методів, процесів у професійній діяльності	планування власної роботи та в обмеженому контексті організація, контроль, оцінювання та коригування роботи інших	продукування складних деталізованих усних і письмових повідомлень, зокрема у професійній діяльності	відповідальність за результати професійної діяльності

Таким чином, працівники відділу внутрішнього контролю повинні чітко відповідати окресленому переліку компетентностей.

У свою чергу, що стосується напрямів ефективної взаємодії уповноважених осіб відділу внутрішнього контролю та пов'язаних із ними осіб, то в цьому аспекті необхідно, перш за все, окреслити, що саме розуміється під критеріями ефективності взаємодії. Так, на думку авторів, взаємодія упов-

новажених осіб у процесі здійснення внутрішнього контролю може бути оцінена як ефективна лише в разі забезпечення мінімальних витрат часу та виконання графіка документообігу без здійснення зайвих операцій.

Отже, в процесі здійснення внутрішнього контролю, працівники відділу взаємодіють із керівником, якому вони звітують, з бухгалтерією та із зовнішніми контрагентами. Загалом модель ефективної взаємодії працівників відділу внутрішнього контролю із внутрішніми та зовнішніми контрагентами наведена на рис. 2.11.



Умовні позначення:

- ====> відносини підлеглості та звітування;
- - -> контрольні дії;
- · · -> виконання запитів або реалізація певних методів контролю;
- ====> зовнішній контроль;
- - -> поточний контроль фінансових ресурсів;
- · · · ·> дії щодо гармонізації;
- ====> перевірка ефективності організації роботи.

Рис. 2.11. **Модель ефективної взаємодії працівників відділу внутрішнього контролю із внутрішніми та зовнішніми контрагентами**

Запропонована модель відображає основні форми зв'язків між окремими суб'єктами взаємодії у процесі здійснення внутрішнього контролю. Поряд із необхідністю забезпечення ефективної взаємодії окремих суб'єктів внутрішнього контролю із зовнішніми та внутрішніми контрагентами, важливе місце займає питання розроблення та впровадження напрямів підвищення кваліфікації працівників відділу внутрішнього контролю, яке повинно проводитись із дотримання принципів об'єктивності, систематичності та паралельності.

2.4. Процедура здійснення внутрішнього контролю фінансових ресурсів на основі ризик-орієнтованого підходу

Ризики займають важливе місце у внутрішньому контролі. Таке зауваження ґрунтується, перш за все, на тому, що внутрішній контроль – це діяльність уповноважених на його здійснення осіб, а ризик є невід'ємним атрибутом будь-якої діяльності.

Ризик – це ступінь ймовірності певної негативної події, яка може відбутися у певний час або за певних обставин на території об'єкта підвищеної небезпеки або за його межами. Ризик містить невпевненість, чи відбудеться небажана подія, чи виникне несприятливий стан, чи нанесеться шкода. Застосування поняття "ризик" дозволяє переводити небезпеку до загалу категорій, що вимірюються. Фактично ризик є мірою небезпеки. Часто використовують поняття "ступінь ризику" (*risk level*), яке за своєю суттю відмінний від поняття ризику, але лише підкреслює, що йдеться про величину, яка вимірюється.

Останнім часом усе більшого розповсюдження в економічній науці набуло застосування ризик орієнтованого підходу до певних впроваджень, тобто підходу, в основі якого знаходиться саме оцінка можливих ризиків. На думку авторів, у процесі здійснення внутрішнього контролю також необхідно здійснювати оцінку ризиків, а отже, базуватись процедура здійснення внутрішнього контролю повинна саме на ризик-орієнтованому підході.

Перш ніж перейти до розкриття змісту такої процедури необхідно навести логіку побудови даного підрозділу, а саме окреслити такі завдання, які необхідно вирішити, перш ніж перейти до процедури здійснен-

ня внутрішнього контролю: обґрунтувати поняття ризику у внутрішньому контролі та причини його виникнення, дослідити фактори впливу на такий ризик, окреслити значимі фактори впливу, в межах яких окреслити напрями зменшення ризику та узагальнити процедуру здійснення внутрішнього контролю.

На думку авторів, ризик внутрішнього контролю вимірюється саме обсягом порушень у бюджетній установі, тобто пов'язаний саме із або збільшенням такого обсягу, або не зменшенням такого обсягу після впровадження внутрішнього контролю, тобто недосягненням очікуваного ефекту від організації служби внутрішнього контролю.

У процесі цього необхідно проаналізувати причини ризику внутрішнього контролю у відношенні:

відсутності проміжних етапів оброблення даних, які не дозволяють своєчасно виявити помилки;

відсутності розподілу функцій оброблення інформації і контролю;

вірогідність здійснення помилок під впливом людського фактора;

можливості несанкціонованого доступу до інформації і її зміни без очевидних доказів;

зниження ймовірності виявлення помилок через малу міру участі в процесі оброблення інформації співробітників економічного суб'єкта.

Назване може бути причиною неефективності роботи відділу внутрішнього контролю і, як наслідок, виникнення бюджетних правопорушень.

Доцільним також є визначення факторів впливу на збільшення правопорушень у бюджетній установі.

Оскільки саме множинна регресія дозволяє побудувати модель з великою кількістю факторів, визначивши у ході цього вплив кожного з них зокрема, а також сукупний вплив на результативну ознаку, то для визначення впливу факторів на величину виявлених порушень у відповідному кварталі, тис. грн (y) доцільно обчислити таку економетричну модель.

У якості факторів у цій моделі будуть:

витрати на підвищення кваліфікації працівників, тис. грн (x_1);

середній обсяг заохочувальної заробітної плати, тис. грн (x_2);

обсяг фінансування установи тис. грн (x_3);

середня заробітна плата, тис. грн (x_4);

темпи зростання кількості персоналу, % (x_5);

питома вага працівників, що підвищили кваліфікацію, % (x_6).

Розроблення моделі розпочинається із визначення її специфікації, суть якої є вибором факторів і виду рівняння регресії. Фактори мають бути кількісними показниками та не корелювати між собою, бути функціонально незалежними. Відбір факторів здійснювався на основі теоретико-економічного аналізу.

Багатофакторна регресійна лінійна модель залежності виявлених порушень у відповідному кварталі від факторів була обчислена за допомогою пакета *Statgraphics Centurion* та має вигляд (2.1):

$$Y = -59,8851 + 0,0450185 x_1 + 0,00971793 x_2 - 0,0115879 x_3 + 0,34283 x_4 + 0,463174 x_5 - 0,44595 x_6. \quad (2.1)$$

Критерій Стюдента даної лінійної моделі набув таких значень:

$$T_b = 2,76 t_1 = 1,095 \quad t_2 = -1,133 \quad t_3 = -0,182 t_4 = 0,465 t_5 = 0,30$$

Не всі замінені в моделі фактори значущі, але для детального розгляду впливу факторів на результативну ознаку були замінені всі фактори.

Оскільки коефіцієнт детермінації високий ($R^2 = 0,819475$), значення статистики Фішера $F = 5,30$, значення статистики Дарбіна – Уотсона $DW = 0,705$, можна зробити висновок, що обчислена модель залежності виявлених порушень у відповідному кварталі від факторів є статистично якісною й придатною для визначення впливу факторів на обсяги порушень в бюджетній установі.

За моделлю на величину виявлених порушень у відповідному кварталі впливає обсяг фінансування установи тис. грн (x_3), середня заробітна плата (x_4), тис. грн, темпи зростання кількості персоналу, % (x_5), питома вага працівників, що підвищили кваліфікацію, % (x_6) і не впливають фактори: середній обсяг заохочувальної заробітної плати, (x_1), тис. грн та витрати на підвищення кваліфікації працівників (x_2).

Для інтерпретації коефіцієнтів моделі слід мати на увазі, що коефіцієнт регресії b_1 характеризує середнє змінення результату зі змінням відповідного фактора на одиницю за умови незмінних значень інших факторів, закріплених на середньому рівні.

Отже, у разі змінення обсягу фінансування установи на 1 млн грн обсяг виявлених порушень у відповідному кварталі буде складати 0,8 тис. грн.

Для управління порушеннями в бюджетній організації доцільно врахувати прогнозні значення факторів впливу на них. Для моделювання тенденції розвитку внутрішнього контролю в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні на підприємстві були використані моделі кривих зростання.

Це є функції часу $y = f(t)$, слід вважати, що вплив інших факторів неістотний або опосередковано враховується через фактор часу.

Прогнозування на основі моделей кривих зростання ґрунтується на екстраполяції, тобто на продовженні на наступні періоди тенденції, яка встановлена за попередні періоди.

У процедурі прогнозування на основі кривих зростання виокремлюють такі етапи:

- 1) вибір однієї або декількох кривих, форма яких відповідає характеру змінення часового ряду;
- 2) оцінка параметрів обраних кривих;
- 3) перевірка адекватності обраних кривих процесу, що прогнозується, оцінка точності моделей і остаточний вибір кривої зростання;
- 4) обчислення точкового й інтервального прогнозів.

Моделі кривих зростання рекомендують розподіляти на три групи.

До першої групи зараховують функції, які використовуються для опису процесів із монотонним характером тенденції розвитку та з відсутніми межами зростання. Це характерно для тенденцій змінення багатьох економічних показників промислових підприємств.

До другої групи зараховують криві, що описують процес, який має межі зростання. До таких процесів найчастіше всього зараховують демографічні, хоча зустрічаються і в дослідженнях економічних процесів на промислових підприємствах.

Функції, що належать до другого класу, називають кривими з насиченням. Якщо криві з насиченням мають точки перегину, то вони належать до третього класу – до S-подібних кривих.

За кривими третьої групи прогнозують процеси науково-технічного прогресу, нового виробництва продукції.

У прогнозуванні економічних показників за допомогою кривих зростання найчастіше використовуються такі функції (2.2):

$$y = a + bt; y = a + \frac{b}{t}; y = e^{a+bt}; y = a \cdot t^b; y = a + b_1t + b_2t^2 + \dots + b_k t^k. \quad (2.2)$$

Здебільшого обчислення оцінок параметрів моделі здійснюється за допомогою методу найменших квадратів у формі регресійних моделей, в яких у якості залежної змінної обирають значення показників, а фактором є термін.

Вибір найкращого рівняння для побудови тренда здійснюють шляхом перебору основних форм тренда, обчислення за кожним рівнянням скорегованого коефіцієнта детермінації R^2 та вибору рівняння тренда з максимальним значенням відкорегованого коефіцієнта детермінації.

Статистичну якість обчислених моделей кривих зростання для прогнозу перевіряють за критеріями перевірки якості розроблених регресійних моделей: критерія Стьюдента (t), критерія Фішера (F), критерія Дарбіна – Уотсона (DW). Існування автокореляції залишків може істотно спотворити прогнозні значення.

Для короткострокового прогнозування (на три наступних періоди) значень показників обсягів порушень у відповідному кварталі, тис. грн (y), об'єму фінансування установи, тис. грн (x_1), нарахованої заробітної плати, тис. грн (x_2), темпів зростання кількості персоналу (x_3), питомої ваги працівників, що підвищили кваліфікацію (x_4) за допомогою використання статистичного пакета *Statgraphics Centurion* були обчислені моделі кривих зростання.

Слід підкреслити, що в даному випадку відібрано тільки ті фактори, які за побудованою моделлю виявились значущими і в даному випадку для зручності вони були спочатку пронумеровані.

У табл. 2.5 наведені обчислені альтернативні моделі за основними кривими зростання за рейтингом значень коефіцієнтів детермінації для моделювання тенденцій змінення показника виявлених порушень у відповідному кварталі, тис. грн (y).

Таким чином, обираючи за значенням коефіцієнта детермінації найкращу модель для прогнозування значень показників, за якими буде здійснюватись внутрішній фінансовий контроль на підприємстві, отримали моделі короткострокового прогнозу.

Альтернативні моделі за основними кривими зростання за рейтингом значень коефіцієнтів детермінації для моделювання тенденцій змінення показника виявлених порушень у відповідному кварталі, тис. грн (y)

Альтернативні моделі	Відкорегований коефіцієнт детермінації
$y = \frac{1}{\left(0,205 + \frac{0,1697}{t}\right)}$	$R^2 = 0,921$
$y = e^{1,564 - \frac{0,603}{t}}$	$R^2 = 0,899$
$y = 4,714 - \frac{2,192}{t}$	$R^2 = 0,870$
$y = \sqrt{8,753 + 5,016 \ln t}$	$R^2 = 0,852$
$y = 2,989 + 0,658 \ln t$	$R^2 = 0,842$
$y = \sqrt{21,808 - \frac{16,278}{t}}$	$R^2 = 0,836$
$y = 6,731 + 0,170 \ln t^2$	$R^2 = 0,834$
$y = e^{1,099 + 0,176 \ln t}$	$R^2 = 0,824$
$y = \sqrt{6,959 + 4,105 \sqrt{t}}$	$R^2 = 0,758$
$y = 2,772 + 0,532 \sqrt{t}$	$R^2 = 0,731$
$y = 6,678 + 0,136 \sqrt{t}^2$	$R^2 = 0,715$
$y = e^{1,046 + 0,141 \sqrt{t}}$	$R^2 = 0,697$
$y = \sqrt{12,219 + 0,723t}$	$R^2 = 0,646$
$y = 3,462 + 0,093t$	$R^2 = 0,609$
$y = 6,856 + 0,024t^2$	$R^2 = 0,589$
$y = e^{1,231 + 0,024t}$	$R^2 = 0,568$
$y = \frac{1}{0,296 - 0,006t}$	$R^2 = 0,524$

Ці моделі мають такий вигляд:

1) величина виявлених порушень у відповідному кварталі:

$$y = \frac{1}{\left(0,205 + \frac{0,1697}{t}\right)};$$

$t_a = 48,98$; $t_b = 12,779$; $F = 163,31$; $R^2 = 0,921$; $DW = 3,099$, розрахунок Н.1
додатка Н;

прогноз – 4,6588 тис. грн; 4,6709 тис. грн; 4,6818 тис. грн;

2) обсяг фінансування установи:

$$\ln x_1 = 7,3406 + 0,2 \ln t;$$

$t_a = 88,718$; $t_b = 4,989$; $F = 24,89$; $R^2 = 0,64$; $DW = 2,292$, розрахунок Н.2
додатка Н;

прогноз – 2 717,23 тис. грн; 2 748,48 тис. грн; 2 778,37 тис. грн;

3) нарахована заробітна плата:

$$x_2 = \sqrt{604\,621 + 6\,211,29t^2};$$

$t_a = 4,8289$; $t_b = 6,1242$; $F = 37,51$; $R^2 = 0,728$; $DW = 2,198$, розрахунок Н.3
додатка Н;

прогноз – 1 549,09 тис. грн; 1 617,74 тис. грн; 1 687,28 тис. грн;

4) темпи зростання кількості персоналу:

$$x_3 = \sqrt{0,9587 + 0,000409t^2};$$

$t_a = 54,0285$; $t_b = 2,8484$; $F = 8,11$; $R^2 = 0,3669$; $DW = 1,555$, розрахунок Н.4
додатка Н;

прогноз – 1,037; 1,044; 1,052;

5) питома вага працівників, що підвищили кваліфікацію:

$$x_4 = \exp^{-1,784 + 0,0044 t^2};$$

$t_a = -23,86$; $t_b = 7,385$; $F = 54,54$; $R^2 = 0,796$; $DW = 0,7283$, розрахунок Н.5
додатка Н;

прогноз – 0,6116; 0,7152; 0,8439.

Фахівці зі статистичних методів прогнозування вважають, що не може бути суто формальних підходів до вибору методів і моделей прогнозування. Успішне застосування статистичних методів прогнозування на практиці можливе лише в поєднання знання в області самих методів із глибокими знаннями об'єкта дослідження, зі змістовним аналізом явища, яке вивчається.

Для виявлення дії факторів у прогнозному періоді рекомендовано часові ряди показників, за якими буде здійснюватись внутрішній контроль на підприємстві, продовжити прогнозними значеннями та обчислити багатофакторну регресійну модель. Для підприємств, що досліджувались, була розроблена така модель (розрахунок Н.6 додатка Н), а саме:

$$y = 4,5131 + 0,00098x_1 - 0,000085x_2 - 2,643x_3 + 0,6223x_4 \quad (2.4)$$
$$t_b = 1,219 \quad t_{x_1} = 3,218 \quad t_{x_2} = -0,158 \quad t_{x_3} = -0,674 \quad t_{x_4} = 0,815.$$

За t-статистикою отримано, що значущим залишається тільки один фактор впливу – обсяг фінансування установи, тис. грн (x_1), а решта факторів – незначущі.

У моделі коефіцієнт детермінації високий ($R^2 = 0,662$), значення статистики Фішера $F = 6,87$, значення статистики Дарбіна – Уотсона $DW = 1,206$. Отже, обчислена модель залежності виявлених порушень є статистично якісною. З урахуванням прогнозних значень факторів на величину виявлених порушень у відповідному кварталі впливає тільки обсяг фінансування установи, тис. грн. До речі, змінився рівень впливу першого фактора: за умови зміни обсягу фінансування установи на 1 млн грн обсяг виявлених порушень у відповідному кварталі збільшаться порівняно з попередніми періодами і складуть 0,98 тис. грн.

Отже, розроблені економетричні моделі прогнозу та впливу факторів на кількість порушень у бюджетній установі дозволили не тільки визначити вагомість кожного окремого фактора, а й зробити прогноз їх впливу в майбутніх періодах. Таким чином, відібрано фактори, в межах яких доцільно навести напрями зниження ризику внутрішнього контролю у бюджетних установах: потрібно чітко керувати впливом окреслених факторів із метою утримання їх на бажаному рівні.

Окремої уваги потребує питання обчислення ризику. Так, основна концепція оцінок ризику полягає у тому, щоб ідентифікувати ризики кількісно або щонайменше в порівняльному вигляді (якісно) за відношенням до будь-яких інших ризиків. Вони можуть бути комплексними, а можуть містити різні ризики, щоб визначити їх сумарне значення.

Ймовірність виникнення надзвичайних ситуацій стосовно природних явищ, соціальних подій, технічних об'єктів і технологій оцінюють на основі статистичних даних або теоретичних досліджень. Під час користування статистичними даними величину ризику визначають за формулою:

$$R = (N_o / N) \times D, \quad (2.5)$$

де R – ризик;

N – кількість надзвичайних подій за рік;

N_o – загальна кількість подій за рік;

D – допустима величина ризику.

У даному випадку в якості ризику виступає ризик внутрішнього контролю, в якості загальної кількості подій – обсяг фінансування бюджетної установи, в якості кількості надзвичайних подій – обсяг виявлених правопорушень, а допустима величина ризику береться для кожної окремої бюджетної установи індивідуально. Отже, величина ризику внутрішнього контролю набуде вигляду (2.5):

$$R_{вк} = (O_p / O_f) \times D_r, \quad (2.5)$$

де R_{вк} – ризик внутрішнього контролю;

O_п – обсяг виявлених фінансових порушень у бюджетній установі, тис. грн;

O_ф – обсяг фінансування бюджетної установи, тис. грн;

D_р – допустима величина ризику, %.

Саме з урахуванням зазначеного можна навести загальну процедуру здійснення внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу (рис. 2.12).



Рис. 2.12. Процедура здійснення внутрішнього контролю фінансових ресурсів бюджетної установи на основі ризик-орієнтованого підходу

Запропонована процедура дозволяє керувати ризиком внутрішнього контролю завдяки прогнозуванню факторів, які впливають на його виникнення.

У той же час, окреслена на рис. 2.12 процедура сприяє не тільки якісному здійсненню внутрішнього контролю фінансових ресурсів у бюджетних установах, але й забезпечує розвиток досвіду застосування методів оцінки ризиків під час здійснення контрольних заходів.

Крім того, вагомим досягненням в окресленні можливостей запропонованої процедури можна вважати можливість її застосування з метою оптимізації фінансових потоків бюджетних установ.

Розділ 3. Напрями реформування контролю у бюджетних установах в Україні

3.1. Внутрішній аудит бюджетних установ: сутність та місце в системі державного фінансового контролю

У системі державного фінансового контролю України на сьогодні відбуваються стрімкі реформи, що регламентовані Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року. Внутрішній аудит бюджетних установ, згідно з Концепцією [239], є складовою внутрішнього аудиту (мається на увазі саме державний внутрішній аудит, але в даному дослідженні використовується термінологія згідно з чинним законодавством, перш за все – Концепцією [239]), який є елементом державного внутрішнього фінансового контролю, а отже, складовою системи ДФК в Україні. Місце внутрішнього аудиту бюджетних установ у системі державного фінансового контролю наведено на рис. 3.1.

У вітчизняній практиці організації ДФК державний внутрішній аудит здійснюється централізовано та децентралізовано (див. рис. 3.1).

Це пов'язано із тим, що досі організаційній структурі ДФК в Україні властива централізована авторитарна система контролю за фінансовими ресурсами держави на фоні поступового процесу децентралізації та посилення управлінської відповідальності як розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, так і уповноважених органів виконавчої влади, що забезпечують бюджетний процес у цілому.

Перш ніж визначитися з сутністю внутрішнього аудиту бюджетних установ як складової системи ДФК, доцільно дослідити стан наукового та законодавчого врегулювання централізованого та децентралізованого внутрішнього аудиту. Так, станом на сьогодні, централізований внутрішній аудит здійснюється ДФІ України та її територіальними органами.

На законодавчому рівні слід зазначити досить широку регламентацію централізованого державного внутрішнього аудиту. Огляд основних нормативно-правових актів стосовно цього питання подано у додатку П. До того ж і в сучасній теоретичній базі, незалежно від рівня законодавчого врегулювання, зустрічаються поняття "державний аудит", "державний фінансовий аудит", "аудит державних фінансів", "аудит ефективності", "аудит відповідності", "аудит адміністративної діяльності", "аудит результативності", "внутрішній аудит", "зовнішній аудит" тощо.



* Наведено фрагмент системи ДФК в Україні за елементами, що підлягають реформуванню.

Рис. 3.1. Місце внутрішнього аудиту бюджетних установ у системі ДФК України*
 (узагальнено авторами на основі чинного законодавства)

Таке різноманіття поглядів спричиняє плутанину у теорії та методології державного аудиту і, як наслідок, гальмує процес реформування системи ДФК в Україні. Основним питанням, що потребує нагального вирішення, є розмежування понять "державний фінансовий аудит" та "внутрішній аудит".

За результатами аналізу нормативно-правових актів (додаток П), можна констатувати наявність багатьох проблем, які потребують урегулювання у правовому полі. Характерними ознаками нормативно-правової бази стосовно регулювання державного фінансового аудиту взагалі та внутрішнього аудиту зокрема є недосконалість основних положень та розрізненість у підходах і принципах їх формування. Існують протиріччя у бюджетному законодавстві та механізмах його реалізації. Нормативно-правовій базі, застосовуваній у підрозділах внутрішнього аудиту на центральному та місцевому рівнях управління, властиві різні підходи і процедури.

Безперечно, основним законодавчим актом, що створює передумови запровадження державного внутрішнього аудиту, є Бюджетний кодекс України, в якому державний аудит визначено як складову бюджетного контролю. Важливим аспектом є те, що проведення державного аудиту повинно відбуватись на всіх стадіях бюджетного процесу як централізовано, так і децентралізовано – розпорядниками бюджетних коштів.

Правові основи діяльності органів, що здійснюють державний фінансовий аудит, державний внутрішній аудит в Україні врегульовані багатьма документами, які визначають загальні питання теорії та механізм здійснення останніх. Так, Законом України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна" та Законом "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" державний фінансовий аудит визначено як різновид державного фінансового контролю. Такий підхід є вдалим і повністю збігається з поглядами автора. Слід зауважити, що застосування терміна "державний фінансовий аудит" є дещо некоректним і обмеженим. Адже сам термін визначає лише вузький аспект державного аудиту – фінансовий, з погляду перевірки та аналізу законного й ефективного використання фінансових ресурсів. На думку авторів, в ході проведення державного аудиту слід урахувувати не тільки фінансовий

аспект, а і спрямованість останнього на перевірку системи державного управління загалом. Отже, коректніше в якості різновиду державного фінансового контролю застосовувати термін "державний аудит". До того ж цієї думки дотримується більшість науковців і міжнародна спільнота [69; 153; 158; 179; 180; 241; 250; 261; 262; 264; 266 – 269].

Важливими документами, затвердженими Кабінетом Міністрів України в системі нормативно-правового регулювання державного фінансового аудиту є такі, що визначають загальні питання проведення державного фінансового аудиту Держфінінспекцією та її територіальними органами, зокрема:

- порядок проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм;

- порядок проведення державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання;

- порядок проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів;

- порядок проведення державного фінансового аудиту окремих господарських операцій.

Проте у положеннях цих документів допущено певні методологічні помилки і неточності. Перш за все, це стосується ідеології працівників органів Держфінінспекції, які в ході своєї діяльності на кожному об'єкті контролю підсвідомо звикли шукати порушення та притягати до відповідальності винних. А перед державним аудитором постає суттєво інше завдання, а саме – забезпечити достовірність фінансової звітності, визначити ефективність використання бюджетних коштів, а значить – перевірити звітність і допомогти об'єкту контрольних дій виправити будь-які технічні, розрахункові помилки тощо. Тому, на думку авторів, діяльність Держфінінспекції слід зосередити, перш за все, на функції інспектування. А державний фінансовий аудит як складова державного фінансового контролю повинен належати до компетенції відповідних структурних підрозділів бюджетної установи.

Інша методологічна помилка полягає в тому, що в рамках проаналізованих документів, наряду з різновидами ДФК визначають форми ДФК. На рис. 3.2 узагальнено види і форми державного аудиту в Україні на основі аналізу чинного міжнародного та вітчизняного законодавства, а також зазначено взаємозв'язок таких видів і форм.

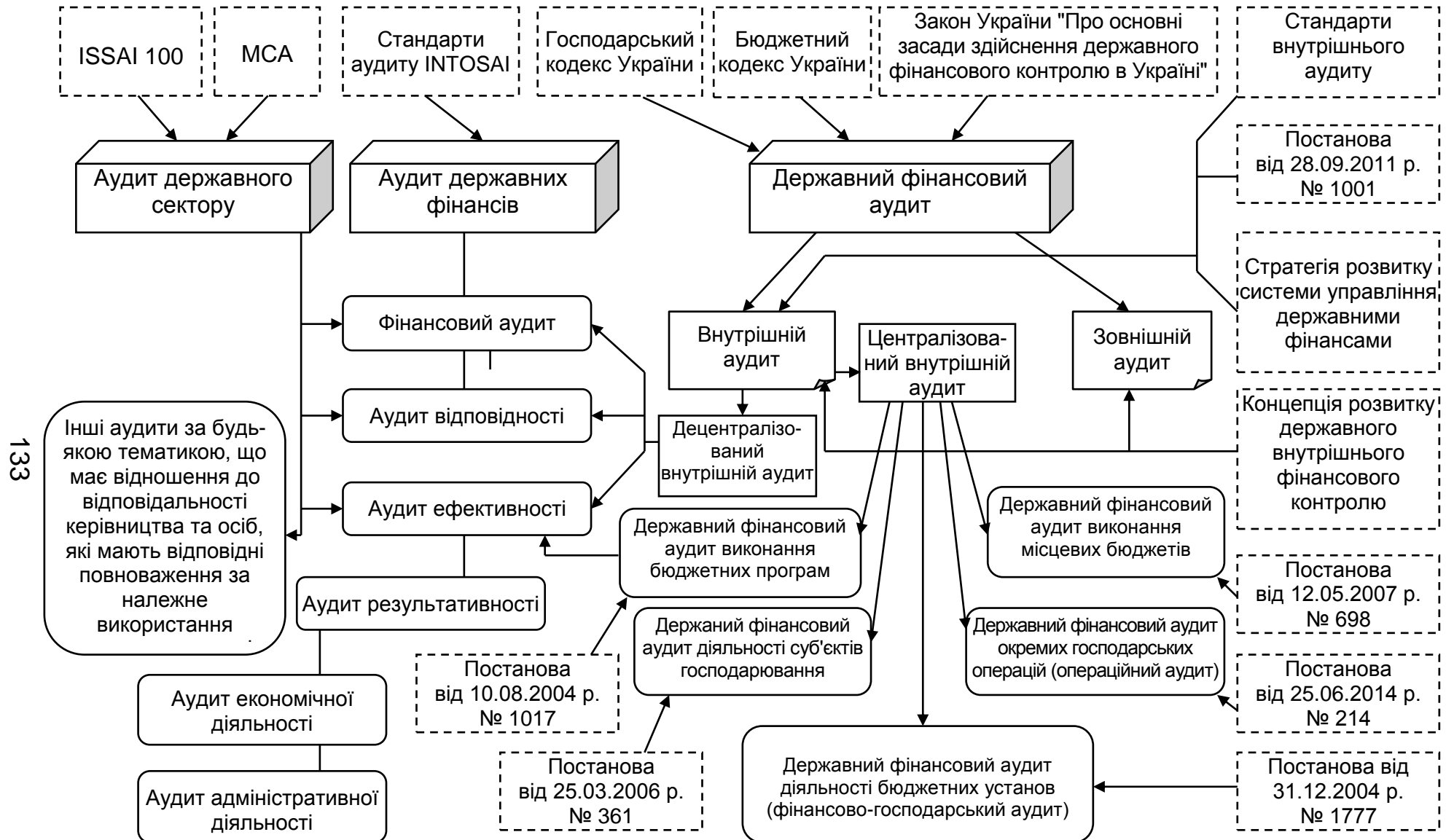


Рис. 3.2. Види і форми державного аудиту в Україні та їх взаємозв'язок (узагальнено авторами на основі чинного міжнародного та вітчизняного законодавства)

Так, у законодавстві виокремлено три формиДФК – аудит ефективності, фінансово-господарський аудит та операційний аудит. Хоча Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту ISSAI та Стандарти з аудиту державних фінансів INTOSAI фінансовий аудит і аудит ефективності позиціонують як види державного фінансового аудиту, додаючи ще й аудит відповідності.

На думку авторів, формоюДФК слід уважати державний внутрішній аудит, сфера застосування якого включає три напрями: фінансовий аудит, аудит ефективності та аудит відповідності.

Важливо зазначити, що об'єднуючою ознакою проаналізованих нормативно-правових актів, є зосередження уваги на порядку централізованого проведення державного фінансового аудиту Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами. Децентралізований внутрішній аудит має значно меншу урегульованість з боку правового поля України.

Таким чином, станом на сьогодні важливою складовою системиДФК є безперечно державний фінансовий аудит. Але в процесі реформування системиДФК, в основу якого покладено принцип децентралізації останньої, все більшого значення набуває саме внутрішній аудит, що узгоджується з Концепцією розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

У свою чергу, децентралізований внутрішній аудит здійснюється структурними підрозділами внутрішнього аудиту (службою внутрішнього аудиту) міністерств, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органів та бюджетних установ, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – бюджетні установи).

Згідно з нормами чинного законодавства основним завданням децентралізованого внутрішнього аудиту є надання керівникові бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій. Загальні принципи, норми і правила проведення внутрішнього аудиту, а також особливості його організації регламентовано постановою Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р. № 1001 "Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади"

та затвердженими Мінфіном Кодексом етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту і Стандартами внутрішнього аудиту [49; 156; 234].

Безперечно, діяльність підрозділу внутрішнього аудиту бюджетної установи, перш за все, спрямована на вдосконалення її системи управління. Проте це в широкому розумінні, а в більш вузькому діяльність підрозділу внутрішнього аудиту повинна забезпечувати запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, а також забезпечувати поліпшення внутрішнього контролю.

Отже, внутрішній аудит у бюджетній установі реалізується саме через проведення фінансового аудиту, змістовним наповненням якого є оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку. До того ж аудит ефективності також відіграє важливу роль у ході проведення внутрішнього аудиту, змістовним наповненням якого є оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних і річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг, виконання контрольних-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи [156].

Слід зазначити, що організація підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі належить до компетенції керівника центрального органу виконавчої влади і, як правило, такий підрозділ організовують саме в центральному органі виконавчої влади і в його територіальних органах залежно від кількості підпорядкованих бюджетних установ. Тобто не обов'язковим є створення підрозділу внутрішнього аудиту в кожній бюджетній установі.

Таким чином, проведений аналіз чинного законодавства та літературних джерел дає підстави стверджувати, що внутрішній аудит в системі ДФК здійснюється переважно централізовано на тлі подальшої його децентралізації.

Слід зазначити, що в сучасному науковому середовищі теоретичні аспекти внутрішнього аудиту як складової системи ДФК досліджуються досить широко [48; 52; 69; 139; 150; 153; 158; 192; 258 та ін.]. Поряд із

цим на шляху сталості функціонування внутрішнього аудиту бюджетних установ як складової системи ДФК стоїть багато перешкод як практичного, так і теоретичного характеру.

Стосовно першого, то, як вдало зазначає Слободяник Ю. Б. у своєму дослідженні, існує три основні проблеми розвитку внутрішнього аудиту в державному секторі [192]: по-перше, побудова системи внутрішнього державного контролю і аудиту жодним чином не узгоджена з побудовою системи зовнішнього державного аудиту.

Це не дозволяє створити єдину дієву систему контролю державних фінансів, адже неузгодженість дій в цій сфері породжує лише нові проблеми – невизначеність понятійного апарату, сфер впливу, дублювання окремих функцій тощо.

По-друге, система внутрішнього аудиту в бюджетних установах має певні особливості, які мають бути враховані під час її впровадження (наприклад, обов'язковість урегулювання таких аспектів, як протидія хабарництву і корупції, політика конфіденційності даних, конфлікт інтересів тощо).

Крім цього, методика внутрішнього аудиту в бюджетних установах значно відрізняється від методики внутрішнього аудиту суб'єктів підприємництва.

По-третє, у суспільстві поки що не створено усвідомленого позитивного ставлення до реформ у цій сфері. Це обумовлено неналежним рівнем відкритості та прозорості інформації щодо обґрунтування й ходу реформи, яка має бути доступною для громадськості й наукових кіл (і не лише в загальній описовій формі, як це наведено на офіційному сайті ДФІ України).

Певні висновки щодо стану практичного запровадження державного внутрішнього аудиту в центральних органах виконавчої влади містяться і в нормативно-законодавчій базі. Зокрема, Стратегією розвитку системи управління державними фінансами від 01.08.2013 р. № 774-р окреслено недоліки в організації внутрішнього аудиту, а також відмічено низьку якість проведених аудиторських досліджень (внутрішніх аудитів). Такі висновки обґрунтовано результатами проведених ДФІ України досліджень (оцінок якості) першого року діяльності новостворених підрозділів внутрішнього аудиту в окремих центральних органах виконавчої влади [259]. Хоча в правовому полі є певний прогрес, зокрема затверджено Порядок здійснення Державною фінансовою інспекцією України контролю за станом внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому централь-

ному органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях від 31.07.2014 р. № 794, який визначає механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів контролю за станом внутрішнього аудиту у бюджетних установах.

Основними перешкодами запровадження дієвого внутрішнього аудиту в бюджетній установі є:

по-перше, недостатнє виконання функцій внутрішнього аудиту у бюджетних установах, що має негативний вплив на налагодження керівником ефективної системи внутрішнього контролю та запобігання порушенням у бюджетному процесі;

по-друге, обмежена обізнаність керівників бюджетних установ стосовно сутності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Це, в свою чергу, призводить до того, що не всі керівники бюджетних установ усвідомлюють свою відповідальність щодо забезпечення ефективного управління бюджетними коштами на всіх стадіях бюджетного процесу;

по-третє, нормативно-правова база з питань внутрішнього контролю, в тому числі фінансового управління і відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ, що існує на сьогодні, є недосконалою та потребує подальшого реформування.

В узагальненні викладеного можна констатувати, що зазначені перешкоди практичного характеру гальмують процес реформування системи ДФК у частині запровадження і розвитку внутрішнього аудиту бюджетних установ. Пріоритетом розвитку внутрішнього аудиту має стати посилення відповідальності (підзвітності) керівників бюджетних установ та надання постійної консультаційної, роз'яснювальної, методологічної підтримки внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, в тому числі шляхом проведення засідань за круглим столом, семінарів, конференцій, організації навчання керівників і працівників з питань внутрішнього аудиту.

На теоретичному рівні слід зазначити неоднозначність визначення базових понять, неузгодженість законодавчих актів тощо.

Слід зазначити, що внутрішній аудит бюджетних установ як складова системи ДФК значно відрізняється від розповсюдженого погляду щодо сутності внутрішнього аудиту, який переважно асоціюють з внут-

рішнім аудитом приватного сектору. Сьогодні серед вчених не існує єдиної думки щодо визначення поняття внутрішнього аудиту. Морфологічний аналіз поняття "внутрішній аудит" наведений в додатку Р.

Подальше дослідження робіт (додаток Р) із питань формування понятійного апарату внутрішнього аудиту дозволяє зробити висновок про доцільність групування визначень його сутності для більш глибокого розуміння за такими базовими категоріями (табл. 3.1). Для цього авторами було використано метод морфологічного аналізу, який є поєднанням методу класифікації та методу узагальнення.

Таблиця 3.1

Узагальнення підходів до визначення сутності внутрішнього аудиту (узагальнено авторами)

Базова категорія чи поняття	Автори																
	Адамс Р. [2]	Андрєєв В. Д. [6]	Бутинець Ф. Ф. [30]	Бурцев В. В. [227]	Бровко О. Т. [29]	Верхоглядова Н.І. [34]	Грицевич В. О. [51]	Книшек О. О. [106]	Концепція [239]	Майданевич П. Н. [135]	МСА 610 [30]	Пантелеєв В. П. [164]	Пантелеєв В. П., Корінько М. Д. [164]	Положення про організацію [250]	Принцип корпоративного управління [261]	Сухарева Л. О. [200]	Тимохін М. [203]
Незалежна діяльність									+		+						
Структурний підрозділ														+	+		
Контроль (контрольна діяльність)			+	+	+	+	+	+		+		+	+			+	+
Частина загальної системи	+	+															

Як видно з табл. 3.1, існує чотири основні підходи до визначення поняття "внутрішній аудит".

Так, згідно з першим підходом, внутрішній аудит розглядають як незалежну діяльність з оцінки та експертизи [30; 239]. Але, на думку

авторів, такий підхід значно звужує сутність внутрішнього аудиту через те, що зводить його зміст лише до виокремлення двох методів внутрішнього аудиту – оцінки та експертизи.

У свою чергу, в процесі здійснення внутрішнього аудиту в бюджетних установах фахівці використовують метод оцінки під час висловлювання думки щодо фінансового стану розпорядника коштів.

У той же час, метод експертизи використовується в ході внутрішнього аудиту в тих випадках, коли уповноваженим фахівцям не вистачає власних професійних компетентностей для встановлення тих чи інших фактів. Таке твердження ґрунтується на класичному визначенні поняття "експертиза".

Окрім того, перелік методів із зазначенням лише оцінки та експертизи не є вичерпним та має бути доповнений аналізом, арифметичним перерахунком, методом співставлення, узагальненням та багатьма іншими методами. Якщо розглядати внутрішній аудит у відповідності з іншим підходом (внутрішній аудит як структурний підрозділ), то даний підхід відображає лише організацію внутрішнього аудиту у просторі, залишаючи поза увагою сутність безпосередньо діяльності окресленого структурного підрозділу.

Не можливо не погодитись з думкою, що внутрішній аудит – це структурний підрозділ [250; 261], але це не характеризує а ні зміст, а ні сутнісне наповнення дефініції "внутрішній аудит". У свою чергу, трактування внутрішнього аудиту як контрольної діяльності [29; 30; 34; 51; 135; 164; 200; 203; 227], робить таке визначення надто абстрактним та узагальненим. Це пов'язано, перш за все, з тим, що контрольна діяльність є симбіозом практично всіх змістовних ознак контролю як економічної категорії. Отже, найбільш доцільним є підхід, згідно з яким внутрішній аудит визначається як частина загальної системи [2; 6].

Даний підхід ураховує підпорядкованість внутрішнього аудиту певній цілісній системі та підкреслює те, що внутрішній аудит, існуючи у вигляді окремого елемента набуває ознак системи, в якій перебуває. У даному випадку під системою розуміється система державного внутрішнього фінансового контролю. Але, якщо безперечно погодитись із даним підходом, виникає дискусійність відмінності внутрішнього аудиту від внутрішнього контролю, який також виступає складовою системи ДФК в Україні.

Внутрішній контроль – це, перш за все, управлінський контроль, мета якого – допомогти керівництву в управлінні і виконанні завдань на постійній основі.

Основними елементами внутрішнього контролю в системі ДФК є:

1) середовище контролю – орган державного сектору забезпечує позитивне та сприятливе становлення до внутрішнього контролю та несе відповідальність за стан внутрішнього контролю;

2) оцінка ризиків – визначення ризикових ланок, встановлення причин їх вирішення, підготовка рекомендацій щодо можливих шляхів усунення цих причин і обставин (управління ризиками);

3) контролююча діяльність – визначення правил, процедур, технічних прийомів та механізму виконання вказівок і доручень керівництва;

4) інформація та інформаційний обмін як основа для виконання функцій внутрішнього контролю;

5) моніторинг – якісна оцінка результатів контролю та забезпечення оперативного вжиття заходів щодо його результатів.

Поняття "внутрішній контроль" і "внутрішній аудит", що зустрічаються в науковій літературі і низці нормативних актів України, не слід ототожнювати, оскільки ці поняття різні.

Під внутрішнім контролем розуміється контроль, здійснюваний вищестоящими органами, посадовими особами за нижчими, підвідомчими структурами, тобто внутрішній контроль є ієрархічним.

Внутрішній аудит є діяльністю, спрямованою на підвищення ефективності внутрішнього контролю, якості звітності та надання рекомендацій щодо підвищення ефективності та результативності діяльності, наприклад державної (перш за все, бюджетної) та комунальної установи. Відмінності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту узагальнено на основі чинного законодавства стосовно регулювання державного фінансового аудиту в Україні і подано у табл. 3.2.

Аналіз табл. 3.2 дав змогу дійти висновку, що загальна сутність внутрішнього аудиту проявляється через його спрямованість на вдосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, а також підвищення ефективності процесів управління, що відбуваються в межах таких органів шляхом надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій.

Тобто внутрішній аудит забезпечує досягнення мети органів державного і комунального сектору, а також сприяє максимальному зниженню ризиків шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності в рамках функціонування системи управління.

Відмінності внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту
(узагальнено авторами на основі чинного законодавства)

Сутність відмінності	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
1	2	3
Цільова спрямованість	Забезпечення достатньої впевненості керівництва органів державного і комунального сектору у виконанні завдань органу	Забезпечення впевненості органами державного і комунального сектору в належному функціонуванні системи управління (в тому числі внутрішнього контролю) у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності
Законодавче унормування поняття	Унормований	Унормований
Результат	Визначення законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог	Визначення ступеня забезпечення керівником центрального органу виконавчої влади ефективності функціонування системи внутрішнього контролю
Предмет контролю	Оцінка рівня економії, ефективності і результативності відповідно до завдань органів; перевірка достовірності фінансової, статистичної і управлінської звітності, а також встановлених законодавством та керівництвом норм і правил	Оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю; ступеня виконання і досягнення цілей; ефективності планування і виконання бюджетних програм; якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-центрального органу виконавчої влади, його територіального відділення органу та бюджетної установи наглядових функцій; стану збереження активів та інформації; стану управління державним майном; правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової і бюджетної звітності; ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань

1	2	3
Звіти	Звіти стандартизованої форми; висновки на основі фінансових документів; описи виявлених порушень і заходів з їх усунення	Звіти стандартизованої форми про хід внутрішнього аудиту, стан системи внутрішнього контролю, аудиторський висновок; рекомендації щодо удосконалення діяльності установи залежно від характеру виявлених проблем

Таким чином, внутрішній аудит, що здійснюється підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі, перш за все сприяє запобіганню фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів. Основним завданням внутрішнього аудиту є надання керівникові бюджетної установи об'єктивних і незалежних висновків та рекомендацій.

З урахуванням зазначеного, можна надати таке визначення поняття "внутрішній аудит бюджетних установ": внутрішній аудит бюджетних установ – це форма ДВФК, спрямована на оцінку внутрішнього контролю у бюджетній установі шляхом перевірки фінансової діяльності з метою підвищення ефективності внутрішнього контролю, а також підвищення ефективності використання фінансових ресурсів бюджетної установи.

Запропоноване визначення відрізняється від існуючих таким:

урахування основного призначення внутрішнього аудиту бюджетних установ;

підкреслення мети здійснення внутрішнього аудиту бюджетних установ;

визначення підпорядкованості внутрішнього аудиту бюджетних установ системі ДВФК та окреслення місця внутрішнього аудиту бюджетних установ та його значення в системі ДФК.

Поряд із цим сутність внутрішнього аудиту бюджетних установ як нового елемента системи державного фінансового контролю в Україні не можливе без розгляду його організаційних засад, які повинні будуватись із урахуванням принципу системності.

3.2. Аналіз факторів впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетних установ

На стан розвитку державного внутрішнього аудиту впливає безліч різноманітних факторів, які мають як контрольований, так і неконтрольований характер. Аналіз цих факторів, перш за все, дозволить простежити тенденції в зміні стану розвитку внутрішнього аудиту в умовах реформування системи державного фінансового контролю залежно від створених умов функціонування бюджетної установи, а також допоможе своєчасно нівелювати чи мінімізувати негативні та підсилити позитивні наслідки впливу таких факторів.

Необхідно зазначити, що до контрольованих факторів головним чином зараховують фактори внутрішнього середовища, а до неконтрольованих або слабоконтрольованих – фактори зовнішнього середовища. Останні слід прогнозувати та, за можливістю, враховувати, впроваджуючи та розвиваючи внутрішній аудит у бюджетній установі. Фактори зовнішнього середовища розподіляються на фактори прямого та непрямого впливу. У цьому разі до факторів прямого впливу належать фактори, які безпосередньо впливають на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи. Під факторами непрямого впливу розуміються фактори, які опосередковано впливають на стан розвитку бюджетної установи. Фактори внутрішнього середовища є факторами прямого впливу.

Необхідно зазначити, що авторами на підставі робіт Кужельного М. В., Дрозд І. К., Чечуліної О. О., Сухаревої Л. О., Федченко Т. В. та інших [75; 200; 214] проведено дослідження зовнішніх факторів, які впливають на стан внутрішнього аудиту бюджетної установи (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Фактори зовнішнього середовища, що впливають на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи

Фактори впливу	Основні складові факторів
1	2
Фактори непрямого впливу	
Економічні	Рівень та темпи інфляції; рівень зайнятості; економічний спад або підйом; рівень безробіття; прибутки населення; величина середньої заробітної плати інші

1	2
Політичні	Ступінь втручання держави в економічні процеси; розуміння урядом, законодавчими органами важливості розвитку державного внутрішнього аудиту; політична стабільність; соціальна напруженість; дієвість правової системи; зміна режиму та інші
Науково-технічні	Науково-технічний прогрес; науково-технічні новинки; технологічні нововведення та інші
Соціокультурні	Менталітет; установки, життєві цінності; рівень освіти; рівень інформаційної культури; міграція населення та інші
Міжнародні	Інтернаціоналізація світової економіки; становлення міжнародної фінансової системи; міжнародне наукове співробітництво та обмін досвідом та інші
Фактори прямого впливу	
Трудові ресурси	Пропозиція та попит робочої сили; працездатне населення; структура населення за зайнятістю і освітою та інші
Закони та інші нормативно-правові акти	Парламентські закони у сфері державного фінансового контролю, у тому числі державного внутрішнього аудиту; постанови уряду; президентські укази; міністерські та відомчі інструкції та нормативи; нормативні документи місцевих органів влади; міжнародні стандарти аудиту; стандарти внутрішнього аудиту
Контактна аудиторія	Бюджетні установи; державні контролюючі органи; засоби інформації та інші

Варто зауважити, що серед цих факторів, перш за все, слід звернути увагу на економічні та політичні, оскільки саме вони обумовлюють зміст напряму і ступінь прояву інших прямих та непрямих факторів впливу зовнішнього середовища на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Як можна зробити висновок з матеріалів табл. 3.3 до економічних факторів належить спад або підйом економіки, темпи інфляції, рівень зайнятості населення тощо. У той же час варто звернути увагу, що значний вплив на стан розвитку внутрішнього аудиту матиме економічний ефект від його впровадження у бюджетній установі, який визначається кількістю незаконно привласнених та використаних коштів, які повертаються в результаті проведених контрольних заходів, а також у підвищенні ефективності використання цих коштів.

Серед політичних факторів, які значно впливають на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю особливу увагу заслуговує ступінь втручання держави в економічні процеси.

На думку авторів, останнім часом у державі склався двофакторний механізм регулювання економічних процесів, який містить механізм ринкової

конкуренції та механізм управління громадськими фінансовими ресурсами, чим забезпечується відповідальний та підзвітний характер такого управління.

У Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів [240] зазначено, що контроль державних фінансів не є самоціллю, а є обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що дало б змогу у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому. Останнє доповнює механізм управління громадськими ресурсами, а держава бере на себе ті функції, які не відповідають природі (виходять за межі) механізму ринкової конкуренції або реалізуються ним неповно або зовсім повільно.

Крім того, для розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю не менш значущим є розуміння урядом і законодавчими органами важливості розвитку державного внутрішнього аудиту, політична стабільність у державі та пов'язана з нею соціальна напруженість.

Слід зазначити, що, на думку авторів, причини, які перешкоджають більш жвавому розвитку внутрішнього аудиту та впливають на його стан у бюджетній установі, лежать й на лінії діалектичного взаємозв'язку НТП – управління – кадри – освіта, що в бюджетних установах виражається у навчанні, перепідготовці та підвищенні кваліфікації співробітників для відповідності вимогам посади внутрішнього аудитора.

Також важливе значення для розвитку внутрішнього аудиту в умовах реформування системи державного фінансового контролю мають соціокультурні фактори. Вони визначають певні характеристики (структуру персоналу за статтю, віком, національністю, рівень освіти та інформаційної культури, ін.). У цьому разі важливим фактором впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи є соціальний ефект від його впровадження у вигляді довіри до державної влади та підвищення її професіоналізму, підвищення авторитету контрольного органу, посилення відповідальності посадових осіб на об'єкті контролю.

Що стосується міжнародних факторів впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю, то вони першочергово виражаються в інтернаціоналізації світової економіки, становленні міжнародної фінансової системи та міжнародного наукового співробітництві. Так, наприклад, Державна фінансова інспекція України взаємодіє з Міністерством фінансів

Королівства Нідерландів, Урядовим контрольним відомством Угорської Республіки, Генеральною інспекцією фінансів Португальської Республіки, Міністерством економіки, фінансів та промисловості Франції. В рамках міжнародного співробітництва з Національною академією фінансів та економіки Міністерства фінансів Королівства Нідерланди Державною фінансовою інспекцією України проводяться семінари з питань розвитку внутрішнього аудиту та обміну досвіду його поширення.

До зовнішніх факторів прямого впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту належать:

трудові ресурси, які згодом становлять персонал бюджетних установ, важливі для його ефективної діяльності та реалізації завдань, і таким чином впливають на стан розвитку внутрішнього аудиту в них;

закони та інші нормативно-правові акти, що не тільки регламентують можливість впровадження внутрішнього аудиту в бюджетну установу, а є його правовою основою. До того ж в цій групі доцільно звернути увагу на міжнародні акти, стандарти та інші документи, до яких належать основні положення, які напрацьовані кращою світовою практикою фінансового контролю. До них належать:

концепція "Внутрішній контроль – інтегрований підхід", підготовлена у 1992 році Комісією Тредеуея під патронатом Комітету спонсорських організацій COSO (*Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*);

концепція "Контроль та аудит систем" (SAC), розроблену Дослідницьким фондом Інституту внутрішніх аудиторів (*The Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control*);

стандарт "Контрольні об'єкти в середовищі інформаційних технологій" (*CobiT – Control Object Informational Technologies*), розроблений у 1996 році Міжнародним фондом аудиту і контролю інформаційних систем (ISACF) за підтримки ISACA (*The Information Systems Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and related Technology*);

стандарт SAS 55 про розгляд структури внутрішнього контролю під час аудиту фінансової звітності, затверджений Американським інститутом дипломованих бухгалтерів (*The American Institute of Certified Public Accountants' Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*) зі змінами SAS 78.

Зазначені документи містять багато спільних компонентів і орієнтовані на окремих користувачів. Концепція COSO спрямована на керівництво для установи належної системи внутрішнього контролю, CobiT використовується керівництвом установи, внутрішніми аудиторами, працівниками установи, SAC розраховано на внутрішніх, а SAS 55/78 – на зовнішніх аудиторів. Зміст та спрямування зазначених стандартів внутрішнього аудиту наведені в табл. 3.4.

Зміст та спрямування концепцій та стандартів внутрішнього аудиту (систематизовано авторами)

Найменування стандарту	Зміст	Користувачі	Мета внутрішнього аудиту	Складові системи внутрішнього контролю (СБК)	Підконтрольні об'єкти	Відповідальні за організацію СБК
Концепція COSO	Визначає основні положення побудови внутрішнього аудиту, орієнтованого на відстеження економічних ризиків	Керівництво	Ефективність і результативність, надійна фінансова звітність, дотримання законів і правил	Контрольне середовище і моральний клімат, збирання, аналіз і передача інформації за призначенням, заходи контролю оцінка ризику, моніторинг	Установа	Керівництво
Стандарт CobiT	Сформульовано послідовність дій та критерії оцінки внутрішнього контролю інформаційної системи для управління	Керівництво, внутрішні аудитори, працівники	Ефективність і результативність, конфіденційність, цілісність і доступність інформації, надійна фінансова звітність, дотримання законів	Процеси: планування, організація, придбання, впровадження, постачання, експлуатація, моніторинг інформаційних систем і технологій	Інформаційні системи і технології	Керівництво
Концепція SAC	Пропонує підтримку внутрішнім аудиторам у питаннях контролю та аудиту в умовах інформаційних систем, надає детальне керівництво щодо вивчення впливу різних компонентів інформаційних технологій на систему внутрішнього контролю	Внутрішні аудитори	Ефективність і результативність, надійна фінансова звітність, дотримання законів	Середовище контролю, ручні та автоматичні системи процедури контролю	Інформаційні системи і технології	Керівництво
Стандарт SAS 55 SAS 78	Надають вказівки зовнішнім аудиторам стосовно вивчення впливу внутрішнього аудиту на планування і проведення аудиту фінансової звітності установами, де адаптовано елементи внутрішнього контролю за концепцією COSO	Зовнішні аудитори	Ефективність і результативність, надійна фінансова звітність, дотримання законів і правил	Середовище контролю, оцінка ризику, процедури контролю, інформація і комунікація, моніторинг	Фінансова звітність	Керівництво

У подальшому вплив зовнішніх факторів впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю буде розглянуто більш детально. Слід звернути увагу, що внутрішній аудит бюджетної установи є складною динамічною відкритою системою і в умовах становлення бюджетно-фінансової системи ступінь цієї відкритості максимально зростає, а тому зміни в стані розвитку внутрішнього аудиту, у свою чергу, впливають на стан зовнішніх факторів.

Необхідно зауважити, що з позиції можливості впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю під час дослідження факторів найбільший інтерес становлять саме внутрішні.

Авторами на підставі робіт Кужельного М. В., Дрозд І. К., Чечуліної О. О., Сухаревої Л. О., Федченко Т. В. та інших узагальнено внутрішні фактори залежно від сфери діяльності бюджетної установи, які впливають на стан її внутрішнього аудиту. Серед них можна виокремити такі сфери дослідження: діяльність бюджетної установи, система її фінансового менеджменту та бухгалтерського обліку, контрольне середовище бюджетної установи, впровадження та постійне вдосконалення контрольних процедур бюджетної установи, оцінка результатів попередньої ревізії, визначення пов'язаних з бюджетною установою сторін та інформаційне середовище контролю (табл. 3.5).

Перш ніж досліджувати дані табл. 3.5, слід звернути увагу на досить тісний діалектичний взаємозв'язок, який існує між факторами внутрішнього та зовнішнього середовища, що впливають на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи. Так, у результаті глобалізації економіки, науково-технічного прогресу, розвитку інформаційних технологій, якісних і кількісних зрушень на ринку праці підсилюється структурна адаптаційна трансформація установ, відбуваються зміни в системі їх управління, що, у свою чергу, визначає кількісні та якісні параметри кадрового складу. У той же час цінності працівників установи, їх кваліфікаційні характеристики також визначають можливості ефективного розвитку внутрішнього аудиту.

Як й у випадку з зовнішніми факторами впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю, серед внутрішніх важливим є фактор використання бюджетною установою інформаційних технологій. Так, за свідченням вітчизняних і зарубіжних дослідників та аналітиків,

саме технологічний прогрес відігравав вирішальну роль у структурі факторного впливу, досягаючи іноді 80 – 85 % [164]. У цьому разі важливими для внутрішнього аудиту є випадки застосування бюджетною установою неліцензійних (несертифікованих) програм або програм та доступ до комп'ютерної програми осіб, які не мають відповідних повноважень, унаслідок чого можливе внесення несанкціонованих змін.

Таблиця 3.5

Внутрішні фактори впливу на розвиток внутрішнього аудиту бюджетної установи

Сфера дослідження факторів впливу	Основні складові факторів
1	2
Діяльність бюджетної установи	Зміни схем посадових окладів чи порядку розрахунку конкретних видів нарахувань заробітної плати; зміни в організаційній структурі; зміни у видах діяльності тощо
Інформаційне середовище контролю	Впровадження графіка документообігу із визначенням відповідальних за маршрутами роботи з документами на паперових та електронних носіях; розроблення посадових інструкцій із функціональним забезпеченням повноважень та засобів їх виконання; створення безпеки інформаційних систем та конфіденційності інформації
Оцінка результатів попередньої ревізії	Систематичні порушення законодавства; виявлення недочетів; виявлення фактів переплати заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених (порівняно з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат, однак система встановлення надбавок і доплат не змінилася тощо
Визначення пов'язаних із бюджетною установою сторін	Укладення договорів із тими самими суб'єктами господарювання, які мають значну дебіторську заборгованість, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів; укладення договорів із маловідомими суб'єктами господарювання, які нещодавно створені або предмет договору не є їх основною діяльністю; укладення договорів із суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію тощо
Упровадження та вдосконалення контрольних процедур	Стандарти внутрішнього аудиту максимально наближені до міжнародних; ефективні та цілісні системи і процедури попереднього та поточного контролю; чіткі, повні та прозорі процедури звітування бюджетної установи тощо
Контрольне середовище бюджетної установи	Стиль і основні принципи управління бюджетною установою; організаційна структура бюджетної установи; розподіл відповідальності та повноважень; кадрова політика та практика бюджетної установи; порядок підготовки бухгалтерської звітності тощо

1	2
Система фінансового менеджменту бюджетної установи	Створення належного контрольного середовища; чітке визначення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за виконання бюджету; діючий механізм боротьби з корупцією та порушеннями в бюджетній установі; наявність чітких етичних принципів; попередження та моніторинг порушень у бюджетній установі тощо
Система бухгалтерського обліку бюджетної установи	Зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку тих чи інших операцій, віднесення до кодів економічної класифікації видатків; відсутність положення про бухгалтерію, посадових інструкцій облікових працівників, правил документообігу, наказів керівника про надання права підпису конкретних документів посадовим особам; суттєві зміни показників кошторису порівняно з попередніми роками; значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості; наявність асигнувань за кодами програмної (функціональної), економічної кваліфікації видатків, які не планувалися та не здійснювалися у попередньому році; відсутність внутрішніх регламентів для системних та несистемних операцій тощо
Використання бюджетною установою інформаційних технологій	Застосування бюджетною установою неліцензійних (несертифікованих) програм або програм, непристосованих для ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах; невнесення змін до програм, якщо це було необхідно з огляду на внесені Держказначейством зміни до порядку ведення обліку; відсутність розмежування доступу до ділянок обліку; доступ до комп'ютерної програми осіб, які не мають відповідних повноважень, внаслідок чого можливе внесення несанкціонованих змін тощо

На думку авторів, необхідно звернути увагу на те, що у кожній сфері дослідження бюджетної установи, наведеної в табл. 3.5, безперечним є вплив людського фактора на розвиток внутрішнього аудиту. В умовах необхідності становлення та розвитку фінансового контролю, на перший план висуваються виробництво знань, їх нагромадження, перероблення і розподіл за допомогою електронних носіїв та комп'ютерних мереж, працівник усе більше постає як уособлення сучасного економічного життя, саме персонал, його компетентність, творчість і активність стає найважливішими фактором та перетворюється на головну рушійну силу в досягненні поставленої мети.

Вивчивши фактори впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю з урахуванням вимог макро-, мікросередовища, потрібно оцінити цей вплив та визначити, які з факторів мають найбільше значення під час удосконалення внутрішнього аудиту бюджетної установи. Для цього

доцільно застосувати метод складання профілю середовища, запропонований Дж. Вільсоном [10, с. 110], в основі якого лежить експертне опитування та визначаються:

1) фактори, важливі для розвитку внутрішнього аудиту в Україні за шкалою: 3 – велике значення, 2 – помірне значення, 1 – слабе значення;

2) вплив факторів на розвиток внутрішнього аудиту бюджетної установи за шкалою: 3 – сильне значення, 2 – помірне значення, 1 – слабе значення; 0 – відсутність впливу;

3) спрямованість впливу факторів, важливих для розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи за шкалою: +1 – позитивна, – 1 – негативна.

Дане дослідження проводилось у бюджетних установах Харківського регіону. Авторами було розроблено анкету з переліком зазначених у табл. 3.4 та 3.5 факторів внутрішнього та зовнішнього середовища, що впливають на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи. Ця анкета була запропонована експертам – управлінському персоналу досліджуваних бюджетних установ. Результати оброблення анкети наведено у додатку С.

У результаті застосування експертного опитування (додаток С табл. С.1, С.2) визначено фактори, важливі для розвитку внутрішнього аудиту в Україні в цілому та фактори впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту в бюджетній установі.

Що стосується спрямованості впливу, то варто зауважити, що за умов різних обставин фактори можуть чинити як позитивну, так і негативну дію, тому пропонується для всіх факторів у разі всіх рівних умов схилитися до позитивної спрямованості їх впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Варто зазначити, що авторами для визначення ступеня узгодженості суджень експертів за всіма факторами розрахований коефіцієнт конкордації, який визначається за формулою [10, с. 78]:

$$W = \frac{12 \times S}{n^2(m^3 - m)}, \quad (3.1)$$

де W – коефіцієнт конкордації, в межах $0 < W < 1$;

S – сума квадратів відхилень;

n – кількість експертів;

m – кількість факторів.

У результаті проведеного розрахунку встановлено, що під час визначення факторів, важливих для розвитку внутрішнього аудиту в Україні коефіцієнт конкордації становив 0,87, що свідчить про високий ступінь погодженості суджень експертів щодо цього питання, а під час визначення факторів впливу на розвиток внутрішнього аудиту бюджетної установи коефіцієнт конкордації склав 0,92, що також свідчить про високу ступінь погодженості суджень експертів.

Інтегральну оцінку рівня важливості факторів для управління захистом згідно із запропонованою Дж. Вільсоном методикою [10, с. 110] слід визначати як добуток важливості факторів для розвитку внутрішнього аудиту в Україні, впливу факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту в бюджетній установі та спрямованості такого впливу (табл. 3.6).

За цією оцінкою можна зробити висновок, які з факторів середовища мають відносно важливе значення розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи, а отже, заслуговують на більшу увагу, а які – на меншу. Для того, щоб виокремити такі фактори, автори пропонують використати такий метод багатовимірного статистичного аналізу, як кластерний аналіз. Це завдання можна вирішити на ПЕОМ за допомогою програми *Statistica*. Результати виокремлення статистичної однорідності наведені у додатку С (рис. С.1 – рис. С.5).

Таблиця 3.6

Таблиця профілю середовища для визначення рівня важливості факторів впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту (ВА) бюджетної установи

№ п/п	Фактори	Важливість факторів для розвитку ВА в Україні (А)	Вплив факторів на розвиток ВА бюджетної установи (В)	Спрямованість впливу (С)	Рівень важливості (D = A × B × C)
1	2	3	4	5	6
1	Економічні	2,1306	1,4528	+	3,0953
2	Політичні	2,9361	2,8000	+	8,2211
3	Науково-технічні	2,300	1,4111	+	3,2455
4	Соціокультурні	2,5917	1,9583	+	5,0753
5	Міжнародні	2,5333	1,6667	+	4,2223
6	Трудові ресурси	1,6567	1,3233	+	2,1923
7	Закони та інші нормативно-правові акти	2,6286	2,6143	+	6,9093
8	Контактна аудиторія	2,7500	2,6944	+	6,8719

1	2	3	4	5	6
9	Основні види діяльності бюджетної установи	1,9556	2,8389	+	5,5518
10	Система фінансового менеджменту бюджетної установи	2,9500	2,9633	+	8,7417
11	Оцінка результатів попередньої ревізії	2,1556	2,8778	+	6,2034
12	Контрольне середовище бюджетної установи	2,1867	2,3533	+	4,5261
13	Упровадження та вдосконалення контрольних процедур	2,9389	2,9889	+	8,7841
14	Інформаційне середовище контролю	2,5889	2,9556	+	7,6518
15	Визначення пов'язаних з бюджетною установою сторін	1,4000	2,6000	+	3,6400
16	Система бухгалтерського обліку бюджетної установи	1,4167	2,8389	+	4,0219
17	Використання бюджетною установою інформаційних технологій	2,5417	2,5750	+	6,5449

Як видно з додатку С рис. С.1 і С.2, до факторів, що чинять високий вплив на розвиток внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю належать: економічні, науково-технічні, соціокультурні, міжнародні, трудові ресурси, закони та інші нормативно-праві акти, контактна аудиторія, основні види діяльності бюджетної установи, система фінансового менеджменту бюджетної установи, оцінка результатів попередньої ревізії та система бухгалтерського обліку бюджетної установи.

До факторів, що чинять середній вплив на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи – політичні, контрольне середовище бюджетної установи, використання бюджетною установою інформаційних технологій.

До факторів, які не суттєво впливають на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи, належать – упровадження та вдосконалення контрольних процедур, інформаційне середовище контролю, визначення пов'язаних з бюджетною установою сторін.

На основі проведено аналізу для визначення найбільш впливових факторів і можливості їх посилення доцільно використати матрицю, наведену в табл. 3.7.

Слід зазначити, що можливість впливу також визначалася на основі експертного опитування за шкалою: висока, середня, низька (додаток С табл. С.3). У цьому разі обиралася та, яка отримала найбільшу кількість відповідей експертів. Варто зазначити, що коефіцієнт конкордації в даному випадку дорівнює 0,89, що свідчить про узгодженість суджень експертів.

Досліджуючи матрицю оцінка впливу факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи (табл. 3.7), необхідно звернути увагу, що значення факторів внутрішнього та зовнішнього середовища установи, що знаходяться в полях матриці ВВ (високий вплив факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи та висока можливість посилення цього впливу), ВС (високий вплив факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи та середня можливість посилення цього впливу), СВ (середній вплив факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи та висока можливість посилення цього впливу), вважаються високими, тому їх обов'язково треба, у разі можливості враховувати під час розроблення рекомендацій щодо вдосконалення внутрішнього аудиту досліджуваних бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю.

Таблиця 3.7

Матриця впливу факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту (ВА) бюджетної установи

Вплив факторів на розвиток ВА	Можливість посилення впливу факторів на розвитку ВА		
	Висока	Середня	Низька
1	2	3	4
Високий	Закони та інші нормативно-правові акти, основні види діяльності бюджетної установи, система фінансового менеджменту бюджетної установи, оцінка результатів попередньої ревізії, система бухгалтерського обліку бюджетної установи	Економічні фактори	Науково-технічні, соціокультурні, міжнародні фактори, трудові ресурси, контактна аудиторія

Закінчення табл. 3.7

1	2	3	4
Середній	Політичні фактори, контрольне середовище бюджетної установи	Використання бюджетною установою інформаційних технологій	–
Низький	Інформаційне середовище контролю	Упровадження та вдосконалення контрольних процедур	Визначення пов'язаних із бюджетною установою сторін

До факторів належать такі зовнішні фактори, як закони та інші нормативно-праві акти, економічні та політичні фактори, та внутрішні – основні види діяльності бюджетної установи, система фінансового менеджменту бюджетної установи, оцінка результатів попередньої ревізії, система бухгалтерського обліку бюджетної установи, а також контрольне середовище бюджетної установи.

Аналізуючи табл. 3.7, варто зазначити, що значну увагу слід приділити факторам, що знаходяться у полях ВН (високий вплив факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи та низька можливість посилення цього впливу), НВ (низький вплив факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи та висока можливість посилення цього впливу) та СС (середній вплив факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи та середня можливість посилення цього впливу), хоча їх вплив середній, проте значення досить високе. До таких факторів належать такі зовнішні фактори: науково-технічні, соціокультурні, міжнародні, трудові ресурси, контактна аудиторія. Крім того, до цих факторів належать і внутрішні: інформаційне середовище контролю та використання бюджетною установою інформаційних технологій. Зазначені фактори також повинні враховуватися під час удосконалення внутрішнього аудиту бюджетних установ.

Іншим факторам (упровадження та вдосконалення контрольних процедур, визначення пов'язаних із бюджетною установою сторін) можна приділити менше уваги чи зовсім не брати до уваги під час розроблення пропозицій щодо вдосконалення внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Таким чином, у результаті проведеного дослідження впливу факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансово контролю можна стверджувати, що вплив факторів у кожній групі і між групами є неоднорідний, оскільки

серед них є контрольовані та неконтрольовані, прямого і непрямого впливу і, окрім цього, фактори та їх групи знаходяться у процесі постійної діалектичної взаємодії. Також варто зазначити, що серед факторів є ті, які потребують постійної уваги задля своєчасного реагування на зміну внутрішнього та зовнішнього середовища та оперативної адаптації до цих змін. Саме цим факторам буде приділена особлива увага у процесі розроблення рекомендацій щодо вдосконалення внутрішнього аудиту бюджетної установи.

3.3. Методичний підхід до оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи

У контексті дослідження внутрішнього аудиту бюджетної установи як форми державного фінансового контролю в умовах реформування останнього важливе місце займає оцінка якості процесу його здійснення, оскільки вона забезпечить:

1) довіру до аудиторських перевірок і підвищить їх рейтинг у структурі контрольних-аналітичних заходів;

2) мінімізацію часовитрат і трудовитрат під час здійснення аудиторських процедур;

3) устанавлення недостовірності або необ'єктивності висновків за результатами державного аудиту фінансово-господарської діяльності бюджетної установи.

У цьому разі для досягнення і підтримки необхідного рівня якості контрольних-аналітичних заходів у бюджетній установі повинна існувати система управління якістю їх проведення.

Завданнями управління якістю контрольних-аналітичних процедур під час організації та проведення внутрішнього аудиту:

1) визначення необхідних правил і процедур проведення контрольних заходів;

2) виконання встановлених вимог і процедур планування, здійснення аудиту й оформлення результатів контрольних заходів, що визначають якість їх проведення;

3) усунення недоліків проведення і вдосконалення внутрішнього аудиту бюджетної установи, спрямоване на досягнення більш високого рівня якості його проведення.

Однак перш ніж провести оцінку якості внутрішнього аудиту на досліджуваних бюджетних установах, на думку авторів, доцільно визначитися з поняттям "якість внутрішнього аудиту" та проаналізувати наявні методи її оцінки.

Варто звернути увагу, що проведений авторами аналіз спеціальної літератури показав відсутність визначення поняття "якість внутрішнього аудиту". Більшість дослідників розглядають поняття "якість послуг". У цьому разі тлумачать його з позиції замовника (споживача послуг), аналізуючи задоволення його очікувань чи наголошують на неефективному здійсненні контролю якості послуг із боку уповноважених органів. Тому для визначення критеріїв оцінки якості внутрішнього аудиту необхідно провести гносеологічний аналіз та врахувати тлумачення поняття "якість" у наукових та науково-методичних працях.

Так, проведене теоретичне дослідження показало, що чіткого визначення терміна "якість" немає. Існуючі підходи до визначення поняття "якість" наведені в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Підходи до визначення поняття "якість" (узагальнено авторами)

Джерела	Визначення поняття "якість"
Економічна енциклопедія [78]	Сукупність властивостей продукту (послуги), що визначає його придатність для використання за призначенням споживачем
Дорош Н. І. [72]	Супервластивість, що містить багато різних, як правило, складних властивостей
Ільїна С. Б. [93]	Сукупність властивостей інформаційної системи, що відображають її сутність і здатність задовольняти встановлені вимоги підсистеми відповідно до її призначення
Золотогоров В. Г. [89]	Сукупність властивостей, що відображають рівень новизни, надійності та довговічності, економічні та естетичні споживчі властивості
Загородний А. Г., Вознюк Г. Л. [39]	Сукупність властивостей щодо її безпечності, новизни, довговічності, надійності, які надають їй здатності задовольняти споживача відповідно до призначення
Бондар В. П. [227]	Здатність об'єкта або дії задовольняти вимоги особистого, виробничого чи суспільного порядку завдяки властивостям, які складають його споживну вартість

Аналізуючи підходи, наведені в табл. 3.8 щодо визначення поняття "якість", слід зазначити, що, на думку авторів, для даного дослідження

більш ґрунтовним є визначення Бондара В. П. [227], у якому поняття якості трактується як здатність об'єкта чи дії задовольняти вимоги певного порядку.

Ураховуючи зазначене та визначення поняття "внутрішній аудит", яке вже було уточнено в роботі, можна надати авторське уточнене тлумачення поняття якості внутрішнього аудиту бюджетних установ. Так, на думку авторів, під якістю внутрішнього аудиту бюджетних установ слід розуміти здатність внутрішнього аудиту проводити перевірку ефективності внутрішнього контролю у бюджетних установах та своєчасно надавати рекомендації з питань підвищення ефективності використання бюджетних коштів і забезпечення законності діяльності бюджетних установ.

Що стосується оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю, то доцільно зазначити таке:

по-перше, оцінка якості внутрішнього аудиту може виявити резерви підвищення його якості за рахунок аналізу окремих складових та їх ранжування;

по-друге, у вітчизняних наукових працях недостатньо уваги приділено питанням оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ;

по-третє, оцінка якості внутрішнього аудиту бюджетних установ є первинною складовою забезпечення його загальної ефективності через те, що саме від його якості залежать загальні результативні показники.

На думку авторів, під оцінкою якості внутрішнього аудиту бюджетної установи слід розуміти перевірку наявності та належного здійснення аудиторських процедур на всіх етапах внутрішнього аудиту бюджетної установи, підтвердження якості та об'єктивності результатів контролю, який проводиться персоналом, що має необхідну кваліфікацію та компетентність, а також визначення шляхів удосконалення процесу проведення внутрішнього аудиту бюджетної установи. Отже, якщо наведені перші два положення підтверджують необхідність проведення оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ, то останнє свідчить про доцільність науково-методичних розробок у цій сфері.

Варто звернути увагу, що на сьогодні Андреевим П. П., Чечуліною О. В., Яном ван Тайненом, Манфредом ван Кастереном [6] у рамках проекту міжнародної співпраці Міністерства фінансів Королівства Нідерландів та Державної фінансової інспекції України за участі Європейського інституту

державного управління та аудиту запропонована процедура організації та проведення внутрішньої та зовнішньої оцінок якості внутрішнього аудиту в системі міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, їх територіальних органах, бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств.

Однак запропонований Андрєєвим П. П., Чечуліною О.В., Яном ван Тайненом і Манфредом ван Кастереном [6] підхід до оцінки якості внутрішнього аудиту призначений для керівників і фахівців підрозділів внутрішнього аудиту. У цьому разі не всі положення цього підходу можуть бути пристосовані для оцінки внутрішнього аудиту бюджетних установ, в яких окремого підрозділу внутрішнього аудиту не створено, а функціональні обов'язки з проведення внутрішнього аудиту покладені на окремих посадових осіб бюджетних установ. Тому автори пропонують удосконалений методичний підхід до оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ. На думку авторів, слід урахувувати, що оцінка якості внутрішнього аудиту тісно пов'язане з оцінкою його стану, а тому, як і остання, має охоплювати такі напрями: організаційний, кадровий та результативний.

Автори пропонують проводити оцінку якості внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю методом експертних оцінок, який складається з таких етапів:

Етап 1. Визначення показників оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи, що характеризують її з трьох сторін – організаційної, кадрової та результативної. На підставі проведеного дослідження авторами визначено, що до показників, які визначають якість внутрішнього аудиту бюджетної установи з точки зору її організації належать:

а) дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі;

б) повнота та достовірність документування матеріалі в внутрішнього аудиту бюджетної установи;

До показників, які визначають якість внутрішнього аудиту бюджетної установи в частині кадрової її складової належать:

а) розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту;

б) рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту;

Що стосується результативних показників оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи, то, на думку авторів, до них належать:

а) ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи;

б) наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства.

Етап 2. Визначення рівня показника оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи. Слід зазначити, що авторами для оцінки рівня показника пропонується бальна оцінка за шкалою від 0 до 10. За цих умов, чим більший, на думку експерта, рівень певного показника в бюджетній установі, тим більшу кількість балів слід йому присвоїти.

Результат експертного оцінки рівня показника оцінки якості внутрішнього аудиту для кожної з досліджуваних бюджетних установ за 2012 – 2014 роки, сума балів та середній бал наведені в додатку Т табл. Т.1 – Т.3.

Варто зазначити, що в цьому дослідженні взяли участь по п'ять експертів-менеджерів у досліджуваних бюджетних установах (від кожної бюджетної установи). Така кількість експертів є цілком достатньою, оскільки під час проведення оцінки n об'єктів за умови, що кожний об'єкт представлений хоча б один раз, необхідно $(n - 1)$ думок [145, с. 23].

Після визначення середнього бала в оцінці рівня показника якості внутрішнього аудиту бюджетної установи, на думку авторів, необхідно провести нормування отриманих значень. Оскільки запропоновані показники за своїми характеристиками є уніполярними, тобто такими, що виражають ступінь наявності певної якості, то функція перетворення може мати вигляд:

$$x'_{ij} = \frac{x_{ij} - x_{j \min}}{x_{j \max} - x_{j \min}}, \quad (3.2)$$

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

$x_{j \max}$, $x_{j \min}$ – максимальне та мінімальне значення j -го показника для i -го об'єкта.

Нормовані значення рівня показника оцінки якості внутрішнього аудиту для кожної з досліджуваних бюджетних установ за 2012 – 2014 роки наведені в додатку Т табл. Т.4.

Етап 3. Визначення вагомості кожного показника оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи. Вагомість показника визначають за формулою:

$$\alpha_i = \sum_{ij}^m (b_{ij} / b_{cj}) / m, \quad (3.3)$$

де α_i – вагомість i -го показника;

i – номер показника;

j – номер експерта;

m – кількість експертів у групі;

b_{ij} – бал, присвоєний i -ому показнику j -им експертом;

b_{cj} – сума балів, присвоєних j -им експертом усім показникам.

Вагомість кожного показника оцінки якості внутрішнього аудиту для досліджуваних бюджетних установ наведена в додатку Т табл. Т.5.

Для визначення узгодженості думок експертів було розраховано коефіцієнт конкордації:

$$W = \frac{12S}{n^2(m^3 - m)}, \quad (3.4)$$

де S – сума квадратів відхилень усіх оцінок рангів кожного об'єкта експертизи від середнього значення;

n – кількість експертів;

m – кількість об'єктів експертизи.

Варто зазначити, що коефіцієнт конкордації дорівнює 0,96, що свідчить про високу узгодженість думок експертів.

Етап 4. Розрахунок первісної оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи з урахуванням вагомості кожного показника такої оцінки. Необхідно зауважити, що первісна оцінка дорівнює добутку значення рівня показника на його вагомість. Первісна оцінка якості внутрішнього аудиту для кожної з досліджуваних бюджетних установ за 2012 – 2014 роки наведена в додатку Т табл. Т.6.

Етап 5. Розрахунок інтегрального показника оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи. Інтегрального показник оцінки

якості внутрішнього аудиту бюджетної установи розраховується за формулою:

$$I_{K_i} = \sum_{i=1}^n a_i^K K_i, \quad n = \overline{1,10}, \quad (3.5)$$

де I_K – інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи;

K_i – рівень показників оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи;

a_i^K – вагомість кожного показника оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи.

Етап 6. Інтерпретація отриманих результатів оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ за 2012 – 2014 роки. Необхідно зауважити, що цей етап в оцінці якості внутрішнього аудиту є завершальним. Він передбачає розкриття якісної сторони кількісних оцінок. Для цього, на думку авторів необхідно ввести такі характеристики рівня якості внутрішнього аудиту бюджетних установ:

- "нормальна" якість внутрішнього аудиту бюджетних установ, що характеризується наявністю розподілу відповідальності та повноважень між робітниками бюджетної установ, в обов'язки яких входить проведення внутрішнього аудиту; високим рівнем компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту; наявністю упроваджених рекомендації внутрішнього аудиту в діяльність бюджетної установи тощо;

- "задовільна" якість внутрішнього аудиту притаманна для бюджетних установ, у яких зазначені характеристики виконуються не в повному обсязі;

- "низька" якість внутрішнього аудиту бюджетних установ характеризується невиконанням вимог Порядку 1001, наведених у додатку У щодо розподілу відповідальності та повноважень щодо проведення внутрішнього аудиту; рівня компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту; звітування за результатами внутрішнього аудиту тощо.

Отже, в цілому схема запропонованого автором методичного підходу до оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ наведена на рис. 3.3.

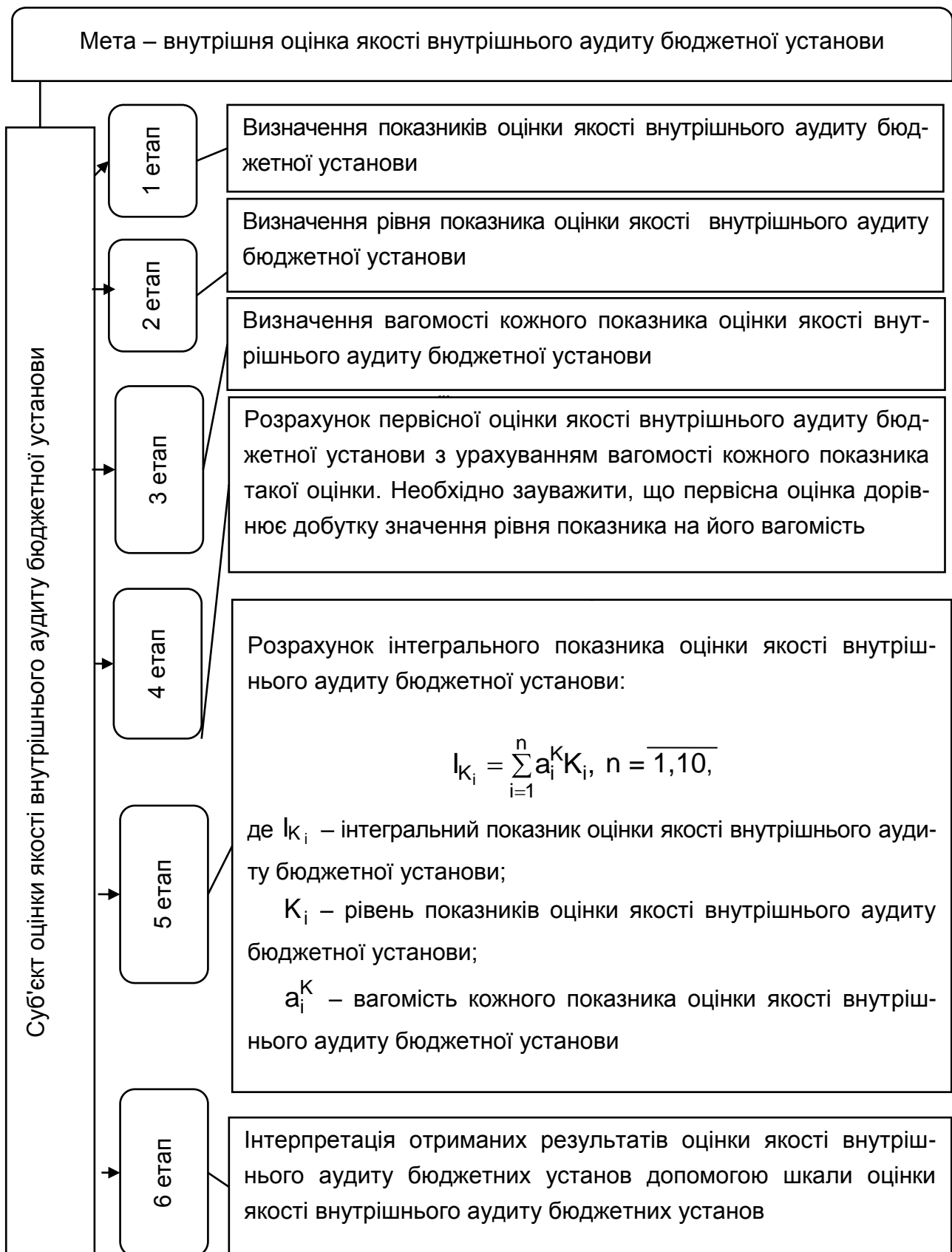


Рис. 3.3. Методичний підхід до оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ

Розрахований для кожної з досліджуваних бюджетних установ інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту за 2012 – 2014 роки наведений в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

**Інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту
для кожної з досліджуваних бюджетних установ
за 2012 – 2014 роки**

Назва бюджетної установи	Інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту		
	2012 рік	2013 рік	2014 рік
КЗОЗ "Харківська міська багатoproфільна лікарня № 18"	0,6806	0,6823	0,5184
КЗОЗ "Обласна дитяча клінічна лікарня"	0,5436	0,5773	0,5702
Дорожня клінічна лікарня станції Харків СТГО Південна залізниця	0,5556	0,5556	0,5543
Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі	0,5622	0,6194	0,7330
Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова	0,6148	0,6162	0,7854
Зідківська селищна рада Зміївського району Харківської області	0,3848	0,4693	0,5194
Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області	0,4974	0,4974	0,5888
Державний лікувально-профілактичний заклад "Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці"	0,6001	0,6120	0,5225
Харківська обласна психіатрична лікарня № 3	0,4918	0,5749	0,4871
КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф"	0,5566	0,6757	0,6820
Спеціальна загальноосвітня школа-інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова	0,6015	0,6541	0,6541
Мереф'янська міська рада	0,6162	0,5300	0,5365

Переш ніж дослідити інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ, наведений у табл. 3.7, на думку авто-

рів, доцільно надати його якісну інтерпретацію. Для цього автори пропонують побудувати шкалу оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ.

Побудову шкали пропонується провадити на підставі результатів кластеризації бюджетних установ за інтегральним показником оцінки якості внутрішнього аудиту.

Варто зауважити, що метод кластерного аналізу доцільно використовувати в даному випадку під час виокремлення статистичної однорідності.

Оскільки техніка кластерного аналізу ґрунтується на понятті подібності об'єкта, то підбір найбільш схожих одиниць виконується за допомогою розподілу сукупності на групи. У цьому разі основним моментом кластерного аналізу є вибір розташування між групами об'єкта. Ці відстані розраховують за принципом ближнього, дальнього, середнього і центрального зв'язку. Принцип центрального зв'язку – це відстань між групами, яка дорівнює відстані між їх середніми. Прийнято вважати, що саме раціональна відстань є тим, у чому реалізовано принцип Уорда. Згідно з цим принципом два кластери вважаються найбільш близькими, якщо під час їх об'єднання мінімізується приріст загальної дисперсії. У цьому разі відстань між об'єктами середовищ є неевклідовою.

Метод Уорда приводить до утворення кластерів приблизно рівних розмірів із мінімальною внутрішньокластерною варіацією.

Для кластеризації були використані ієрархічні агломеративні процедури, оскільки вони дозволяють графічно подати процес кластеризації. Результати кластерного аналізу наведені в додатку Ф. Слід зазначити, що розрахунки проводилися за допомогою пакета *Statgraphics*.

Для побудови шкали оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ до уваги бралось максимальне та мінімальне значення в кожному кластері та середнє значення в ньому (рис. 3.4).

Слід звернути увагу, що середнє значення в першому та третьому кластерах є границями відповідно верхнього та нижнього інтервалів шкали оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ. Середнє значення другого кластера не бралось до уваги, оскільки розкид у цьому кластері є незначним.

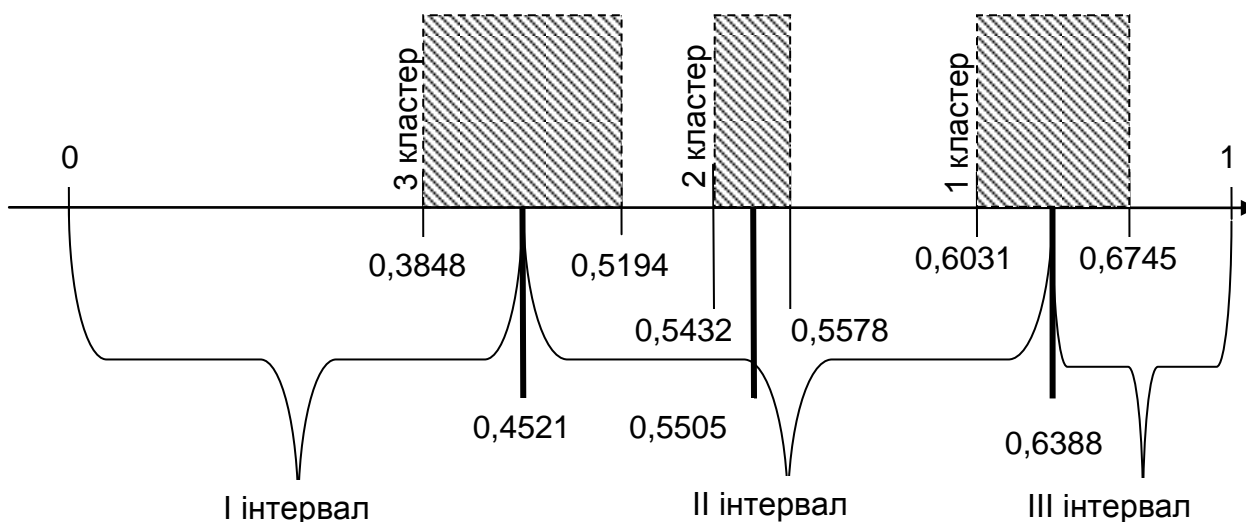


Рис. 3.4. Графічне зображення результатів кластеризації інтегрального показника оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ та визначення інтервалів шкали такої оцінки

Шкала оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи наведена в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Шкала оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи

Оцінка якості внутрішнього аудиту	Інтервали значення кількісної оцінки стану внутрішнього аудиту
Нормальна	(0,6388-1,0000]
Задовільна	[0,4521-0,6388]
Низька	[0,00-0,4521)

Використовуючи побудовану шкалу оцінки якості внутрішнього аудиту, необхідно проаналізувати якість внутрішнього аудиту в кожній із досліджуваних бюджетних установ.

Аналізуючи табл. 3.10, необхідно зазначити, що майже на всіх досліджуваних бюджетних установах спостерігається тенденція до підвищення якості внутрішнього аудиту.

Однак, якщо зупинитися на кожній бюджетній установі більш детально, то доцільно зауважити, що за три роки розвитку внутрішнього аудиту деякі з досліджуваних бюджетних установ досягли відповідно до триінтервальної шкали оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної

установи інтервалу "нормально", тому варто звернути увагу на позитивні тенденції в підвищенні якості внутрішнього аудиту бюджетних установ.

Так, позитивна тенденція у зростанні якості внутрішнього аудиту спостерігається в Управлінні Пенсійного фонду України в Зміївському районі за 2012 – 2014 роки. Розрахований інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту поступово збільшився з 0,5622 до 0,7330, тобто на 0,1708 пункти.

Також зростання інтегрального показника оцінки якості внутрішнього аудиту відбулося в Управлінні Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова. У зазначеній бюджетній установі цей показник за 2012 – 2014 роки збільшився на 0,1706 пункти.

Зростання якості внутрішнього аудиту також спостерігається в Зідківській селищній раді Зміївського району Харківської області. Необхідно зазначити, що рівень якості з низького за 2012 – 2014 роки піднявся до задовільного. Так, у 2012 році інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту цієї бюджетної установи складав 0,3848, у 2013 році – 0,4693, у 2014 році – 0,5194.

Поступове незначне зростання інтегрального показника оцінки якості внутрішнього аудиту за 2012 – 2014 роки також спостерігався в Державній адміністрації Нововодолазького району Харківської області та КЗОЗ "Обласна дитяча клінічна лікарня". У цих бюджетних установах за досліджуваний період якість внутрішнього аудиту зросла на 0,0814 пункти та 0,0266 пункти відповідно.

Підвищення якості внутрішнього аудиту за період 2012 – 2014 років спостерігалось також у КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф", де інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту за досліджуваний період зріс на 0,1254 пункти й опинився на нормальному рівні.

Останньою з досліджуваних бюджетних установ, на якій за 2012 – 2014 роки простежувалося збільшення інтегрального показника оцінки якості внутрішнього аудиту є Спеціальна загальноосвітня школа-інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова. У цій бюджетній установі якість внутрішнього аудиту підвищилася з 0,6015 у 2012 році до 0,6541 у 2014 році, тобто зросла на 0,0526 пункти та опинилася на нормальному рівні.

Необхідно звернути увагу, що серед досліджуваних бюджетних установ є й такі, де інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту у 2012 – 2014 роки поступово знижувався. Так, зниження якості

внутрішнього аудиту відбулося на КЗОЗ "Харківська міська багато-профільна лікарня № 18", інтегральний показник оцінки якої знизився з 0,6806 до 0,5184, тобто на 0,1622 пункти.

Крім того, незначних негативних змін зазнав інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту у 2012 – 2014 роках у Державному лікувально-профілактичному закладі "Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці". Цей показник за окреслений період знизився на 0,0776 пункти, однак рівень якості залишився задовільний.

Також якість внутрішнього аудиту в кількісному значення знизилася в Дорожня клінічна лікарня станції Харків СТГО Південна залізниця та Мереш'янській міській раді. У зазначений бюджетних установах інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту за період 2012 – 2014 років знизився на 0,013 та 0,0797 пункти відповідно. Однак слід зазначити, що в цих досліджуваних бюджетних установах за окреслений період якість внутрішнього аудиту залишилася на рівні "задовільно".

Наочно якісна інтерпретація розрахованого інтегрального показника оцінки якості внутрішнього аудиту з використанням триінтервальної шкали оцінки стану внутрішнього аудиту бюджетної установи наведена табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Інтерпретація оцінки якості внутрішнього аудиту для кожної з досліджуваних бюджетних установ за 2012 – 2014 роки

Назва бюджетної установи	Інтегральний показник оцінки якості внутрішнього аудиту		
	2012 рік	2013 рік	2014 рік
1	2	3	4
КЗОЗ "Харківська міська багато-профільна лікарня № 18"	нормальна якість	нормальна якість	задовільна якість
КЗОЗ "Обласна дитяча клінічна лікарня"	задовільна якість	задовільна якість	задовільна якість
Дорожня клінічна лікарня станції Харків СТГО Південна залізниця	задовільна якість	задовільна якість	задовільна якість
Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі	задовільна якість	задовільна якість	нормальна якість
Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова	задовільна якість	задовільна якість	нормальна якість

Закінчення табл. 3.11

1	2	3	4
Зідківська селищна рада Зміївського району Харківської області	низька якість	задовільна якість	задовільна якість
Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області	задовільна якість	задовільна якість	задовільна якість
Державний лікувально-профілактичний заклад "Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці"	задовільна якість	задовільна якість	задовільна якість
Харківська обласна психіатрична лікарня № 3	задовільна якість	задовільна якість	задовільна якість
КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф"	задовільна якість	задовільна якість	нормальна якість
Спеціальна загальноосвітня школа-інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова	задовільна якість	нормальна якість	нормальна якість
Мереф'янська міська рада	задовільна якість	задовільна якість	задовільна якість

Необхідно зазначити, що наведені тенденції в змінах якості внутрішнього аудиту дозволяють стверджувати про певні труднощі його запровадження в бюджетних установах. Так, за оцінкою експертів цієї галузі, на сьогодні немає єдиного уніфікованого підходу до організації внутрішнього аудиту [229] як у вигляді структурного підрозділу, так і шляхом розподілу функціональних обов'язків внутрішнього аудитора між окремими посадовими особами бюджетної установи.

Варто зазначити, що у кожному конкретному випадку структура організації внутрішнього аудиту визначається керівником установи, виходячи зі специфіки діяльності та інших факторів, визначених вимогами постанови № 1001 [49]. До таких факторів належать штатна кількість бюджетної установи, кількість підконтрольних бюджетних установ (у випадку їх наявності), кількість бюджетних програм та їх обсяг, фактичний стан фінансово-бюджетної дисципліни та ін. Слід звернути увагу, що на практиці зазначені підходи не завжди використовуються, а кількість внутрішніх аудиторів або уповноважених осіб визначається за залишковим принципом.

Крім того, доцільно зауважити, що ще одним проблемним питанням в організації внутрішнього аудиту бюджетної установи є сумісництво обов'язків із внутрішнього аудиту з іншими функціональними напрямками

роботи. У цьому разі у більшості випадків результатом таких організаційно-функціональних поєднань є конфлікт інтересів, який, як правило, має місце під час залучення посадових осіб бюджетної установи до її внутрішнього аудиту. Автори вважають за доцільне проводити постійне оцінку якості внутрішнього аудиту бюджетної установи. У цьому разі до проведення оцінки також бажано залучити фахівців із юридичного чи (за умови наявності) технічного відділів, що дозволить підвищити ефективність самооцінки та встановити проблемні зони.

Для забезпечення високої якості проведення внутрішнього аудиту бюджетної установи в умовах реформування системи державного фінансового контролю необхідно:

- 1) створити чітку стратегію підбору кадрів; прагнути залучати до роботи кваліфікованих співробітників;
- 2) забезпечити ефективну професійну підготовку;
- 3) затвердити форми робочих документів внутрішніх аудиторів;
- 4) надавати ясні, об'єктивні, короткі та неупереджені рекомендації за результатами внутрішнього аудиту бюджетної установи;
- 5) проводити нагляд за роботою членів команди з боку головного керівника відділу внутрішнього аудиту чи уповноваженої на це особи.

Отже, проведене дослідження оцінки якості внутрішнього аудиту, дозволяє зробити висновок щодо необхідності розроблення методичних рекомендацій до організації внутрішнього аудиту бюджетної установи з метою підвищення ефективності діяльності установи зокрема та галузі в цілому, а також для зменшення кількості порушень фінансово-бюджетної дисципліни країни.

3.4. Гармонізація внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в державних органах

На сучасному етапі розвитку економіки України, що відбувається у складних умовах розбалансованого стану системи державних фінансів на фоні процесів євроінтеграції, активно здійснюються реформи як всієї системи управління державними фінансами, так і системи державного фінансового контролю зокрема. Реформування системи ДФК передбачає адаптування вітчизняної моделі функціонування системи ДФК до норм і вимог законодавства Європейського Союзу, а саме – приведення у відповідність до тієї європейської моделі ДФК, що визначена у главі

32 Концепції *acquis communautaire* (плану дій "Україна – ЄС"), а також у зв'язку з цим посилення, інституціональної ролі Міністерства фінансів України (далі – МФУ) як головного органу, що формує політику у сфері ДФК і забезпечує її реалізацію у системі центральних органів виконавчої влади.

Першочерговим завданням реформування системи ДФК в Україні є побудова ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) – контролю, зосередженого в органах виконавчої влади, міністерствах, організаціях та установах, що використовують бюджетні кошти і відповідають за надходження до бюджетів усіх рівнів.

Згідно з моделлю функціонування системи ДВФК європейського зразка, в основі побудови якої знаходиться принцип децентралізації та посилення управлінської відповідальності розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, виокремлюють такі три складові: внутрішній контроль (далі – ВК), внутрішній аудит (далі – ВА) та їх гармонізацію із міжнародно визнаними стандартами (які постійно вдосконалюються) з метою, перш за все, запобігання фінансово-бюджетним порушенням.

Особливо актуальним на сьогодні це є для України, де обсяги фінансових правопорушень у бюджетній сфері досі залишаються значними та мають тенденцію до зростання. За офіційними статистичними даними обсяги фінансових правопорушень у бюджетній сфері України за станом на 01.01.2015 р. складають 3,1 млрд грн, що свідчить про їх зростання порівняно з 2007 роком на 3,4 рази.

Отже, реформування системи ДВФК відповідно до стандартів ЄС призначене підвищити рівень прозорості діяльності державних органів, зміцнити їх інституціональну здатність і поліпшити функціональну ефективність. Об'єктивна необхідність у формуванні такої системи як одного з інноваційних механізмів управління державними фінансами отримала офіційне підтвердження після прийняття Україною у 2005 році Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. [239].

Слід зазначити, що в умовах сьогоднішньої побудови ефективної системи ДВФК (відповідно до наявної в Україні Концепції розвитку ДВФК на період до 2017 року), є не лише базовою необхідністю удосконалення вітчизняної системи управління державними фінансами, а й ключовою передумовою вступу України до Європейського Союзу.

Укладення Угоди про асоціацію з ЄС ознаменовує новий етап реформування вітчизняної системи ДВФК і передбачає обмін інформацією, досвідом і кращими зразками практики в цій галузі з метою підтримання зусиль України щодо забезпечення розвитку цієї системи шляхом, перш за все, приведення її у відповідність до міжнародно визнаних стандартів (IIA, INTOSAI) і методологій, а також найкращої практики ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Особливо актуальним це є стосовно гармонізації саме внутрішнього аудиту – прогресивної форми державного фінансового контролю у системі центральних і місцевих органів виконавчої влади, оскільки в будь-якій розвинутій демократичній державі довіра суспільства до державних органів управління, залежить насамперед, від ефективності роботи державних установ та якості надання ними послуг населенню. Саме для виконання таких важливих завдань і призначений внутрішній аудит (згідно з моделлю європейського зразка). Саме завдяки внутрішньому аудиту забезпечується ефективна та законна робота кожного міністерства, кожного центрального органу виконавчої влади (далі – ЦОВВ), кожної окремої бюджетної установи, а також реалізується повнота та якість виконання державним органом усіх покладених на нього функцій.

Перед тим, як робити висновки стосовно того, що становить гармонізація внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах як складова системи державного внутрішнього фінансового контролю європейського зразка, необхідно визначитися з тим, що є європейською моделлю функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю, адаптування до якої відбувається на сьогодні в Україні, та які існують способи організації останньої взагалі.

Перш за все необхідно зазначити, що концепція державного внутрішнього фінансового контролю була розроблена Європейською комісією наприкінці 1990-х років, а зараз її використовують для керівництва і підтримки країн, що прагнуть розвивати сучасні системи державного фінансового контролю. Унікальність цієї концепції полягає у використанні абревіатури ДВФК, яку вперше було запропоновано Робертом де Конінгом у статті, опублікованій у листопаді 1999 року на форумі SIGMA з питань управління [217].

Стосовно способів організації системи державного внутрішнього фінансового контролю слід зазначити, що він може бути здійснений централізованим і децентралізованим порядком.

У разі централізованого способу організації внутрішнього фінансового контролю державних фінансів у системі уряду створюють орган, що здійснює функції внутрішнього контролю і аудиту міністерств і відомств, установ та організацій. Цей орган створюють у рамках міністерства фінансів. Такий підхід поширений лише у деяких країнах Європейського Союзу.

Децентралізований спосіб організації внутрішнього фінансового контролю передбачає створення підрозділів внутрішнього аудиту в міністерствах, відомствах, установах, що використовують державні кошти або володіють державним майном. Такий підхід, окрім більшості європейських країн, поширений також у США, Канаді та Великобританії.

Що стосується України, то слід зазначити, що побудова ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні протягом уже більш ніж двадцяти років формувалась під впливом здобутків у цій сфері зарубіжних країн з урахуванням вітчизняної практики шляхом трансформації централізованої авторитарної системи контролю за державними фінансовими ресурсами на фоні поступового процесу децентралізації та посилення управлінської відповідальності як розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, так і уповноважених органів виконавчої влади, що забезпечують бюджетний процес у цілому.

Отже, стосовно здобутків більшості країн ЄС, варто зауважити, що у цих країнах система ДВФК ґрунтується на чітко визначених власних і делегованих повноваженнях учасників процесу. Це досягають за умов якісної організації внутрішнього фінансового контролю (стосовно України – це урядовий контроль у системі органів виконавчої влади, який функціонує ще з часів радянської системи, тобто так званий відомчий контроль або внутрішній фінансовий контроль).

Основні складові системи внутрішнього фінансового контролю, що функціонують у країнах ЄС, можна подати у вигляді трьох складових: фінансове управління та контроль; внутрішній аудит і гармонізація на центральному рівні системи внутрішнього фінансового контролю.

Щодо моделі ДВФК європейського зразка, то перший рівень системи – фінансове управління і контроль за бюджетними ресурсами (так званий – внутрішній контроль) є рівнем розпорядника бюджетних коштів. Це базовий рівень побудови сучасних європейських систем. Кожен державний

орган чи організація мають у своєму складі власний підрозділ внутрішнього фінансового контролю. Здійснення внутрішнього контролю – це одна з основних функцій керівників, які відповідають за витрачання бюджетних ресурсів. Керівники бюджетних установ, міністерств і відомств (розпорядники бюджетних коштів), окрім відповідальності за свої прямі функціональні обов'язки, несуть відповідальність за стан внутрішнього фінансового управління і контролю діяльності цієї установи та відповідної сфери. У державному секторі чітко визначено відповідальність керівника у своїй та підвідомчих установах, а також перед зовнішнім органом фінансового контролю, переважно з питань витрачання бюджетних коштів і досягнутого результату діяльності. У демократичних системах державного управління важливим елементом системи внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність міністрів перед парламентом і громадськістю. Також усі внутрішні аудиторські служби звітують перед органами зовнішнього контролю.

Окрім ретельно організованого внутрішнього контролю (першої складової моделі ДВФК європейського зразка), в усіх міністерствах більшості країн ЄС створюють підрозділи внутрішнього аудиту (друга складова європейської моделі ДВФК), які перевіряють діяльність безпосередньо апарату міністерств і підзвітні їм організації. Підрозділи внутрішнього державного аудиту звітують про результати перевірок відповідному міністру. Крім того, внутрішні аудитори надають допомогу керівництву міністерства щодо забезпечення належних засобів контролю, об'єктивно оцінюють чинні системи управління і контролю. За необхідності служби внутрішнього аудиту надають рекомендації щодо вдосконалення процедур і методів контролю в установі.

Зазначені підрозділи діють незалежно від інших функціональних підрозділів та не займаються питаннями основної поточної діяльності організації. З точки зору ієрархії внутрішній аудитор є підзвітним керівнику, але незалежним щодо проведення аудиту та у своїй роботі керується лише відповідним законодавством і встановленими етичними нормами (IIA, INTOSAI). INTOSAI запроваджено Міжнародний кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектору. Кодекс етики — це декларація системи цінностей та принципів, на яких ґрунтується повсякденна робота аудиторів. Планування внутрішнього аудиту побудовано на управлінських

ризиках, які чітко регламентовані та обґрунтовані. Отже, збалансованість внутрішніх повноважень дає змогу забезпечувати повну незалежність державних аудиторів у їхній професійній діяльності.

Внутрішній аудит і за стандартами внутрішнього аудиту, і з наукових визначень такого поняття трактують як діяльність з надання об'єктивних гарантій і консультацій, якою незалежно керують всередині установи і яка дотримується філософії отримання користі, щоб покращити операції установи і досягти результатів. Внутрішній аудит допомагає установі у досягненні цілей шляхом систематизованого і послідовного підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління державною установою.

Таким чином, внутрішній контроль і внутрішній аудит, що діють відповідно до концепції ДВФК, прийнятої за основу Європейською комісією, повинні створити таке належне контрольне середовище, яке б, окрім основних складових внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на рівні установи, містило і певні характеристики контрольного середовища. До них належать культура, кодекс та інші системи, які підтримують загальні цілі, управління ризиками, а також внутрішній контроль та аудит. Контрольне середовище, сформоване на рівні державної установи, повинно демонструвати компетентність, чесність і сприяння клімату довіри, чітко визначати повноваження, відповідальність та підзвітність, щоб рішення приймалися і здійснювалися контрольні дії належного рівня, згідно з прийнятими стандартами.

Оскільки контрольне середовище характеризується управлінням ризиками, то на рівні стандартів повинні бути вироблені чіткі стратегії для поведінки аудиторів, контролерів з виявленими ризиками, що підтримується адекватними знаннями, вміннями, інструментами й увагою до потреб в адаптації процесів і контрольних дій, щоб відображати нові і змінювані ризики.

Усі ці аспекти ДВФК ураховує, поєднує внутрішній контроль і внутрішній аудит в одну модель, додаючи у процесі цього ще один елемент – централізовану установу, відповідальну за гармонізацію та координацію стандартів і правил як внутрішнього контролю, так і внутрішнього аудиту для всього органу державної служби. Введення нових принципів без будь-якого централізованого супроводу створює передумови диференційованого

підходу до впровадження європейської моделі (або концепції) ДВФК, тобто елемент централізації на рівні органу державного управління, що є невід'ємною складовою цього процесу.

3 травня 2004 року за ініціативою Європейської комісії на основі отриманого досвіду впровадження сучасних систем державного внутрішнього фінансового контролю були створені Центральні підрозділи гармонізації контролю і аудиту в системі внутрішнього відомчого контролю. Саме на них покладено завдання поширювати нові стандарти контролю і підтримувати інституції ДВФК під час координації державних зусиль у напрямі покращення ефективності, економічності та результативності у сфері державних фінансів.

Отже, третя складова європейської моделі функціонування системи ДВФК – гармонізація внутрішнього контролю (внутрішнього фінансового контролю) та внутрішнього аудиту. Щодо останньої, то слід зазначити, що у більшості країн ЄС міністерство фінансів є досить потужним органом у системі внутрішнього фінансового контролю, який формує і здійснює державну політику у сфері фінансового контролю та аудиту. Воно забезпечує роботу щодо координації і підтримки служб внутрішнього аудиту та фінансового контролю з боку розпорядників бюджетних коштів. У міністерствах фінансів європейських країн існує підрозділ, який відповідає за гармонізацію фінансового управління та контролю і внутрішнього аудиту – так званий центральний підрозділ гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Так, як слушно зазначає Чумакова І. Ю., під гармонізацією внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту слід розуміти діяльність ЦПГ із нагляду та координації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту шляхом методологічного забезпечення, проведення аналізу та моніторингу процесів їх організації, функціонування і розвитку [217].

Основною метою гармонізації слід уважати забезпечення ефективного та прозорого функціонування систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору. Відповідно в якості мети діяльності ЦПГ можна визначити підтримку, оцінку стану і розвиток внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Як свідчить європейський досвід, до основних напрямів діяльності ЦПГ слід зарахувати нормативно-правове та методологічне забезпечення

внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах, моніторинг (аналіз стану та якості внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах) і навчання (розроблення навчальних програм розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту державного сектору та організація навчання).

Виходячи з цього, до основних завдань діяльності з гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту державних органів належить: формування єдиних підходів до організації, функціонування і методології внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; координація діяльності підрозділів внутрішнього аудиту; здійснення оцінки стану та якості системи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту; інформування уряду і громадськості про функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; організація навчання та професійного розвитку працівників органів виконавчої влади, залучених до внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.

Центральним підрозділом гармонізації внутрішнього і зовнішнього аудиту (далі – ЦПГ) забезпечує координацію діяльності усієї системи ДВФК шляхом: розроблення й оновлення нормативно-правових актів та методичних документів; консультування і надання рекомендацій із питань організації і функціонування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту керівникам органів виконавчої влади та керівникам підрозділів внутрішнього аудиту; погодження планів діяльності підрозділів внутрішнього аудиту; здійснення діяльності з підтримання рівня функціональної незалежності підрозділів внутрішнього аудиту; моніторингу застосування методології внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту; проведення зовнішньої оцінки якості внутрішнього аудиту та моніторингу врахування і впровадження рекомендацій щодо його вдосконалення та усунення виявлених недоліків, висунутих за результатами такої оцінки; формування та ведення єдиної бази даних із внутрішнього аудиту (зокрема, реєстр підрозділів внутрішнього аудиту і положень, на підставі яких вони здійснюють свою діяльність, реєстр об'єктів внутрішнього аудиту, закріплених за підрозділами внутрішнього аудиту тощо); складання щорічного звіту про функціонування СВК і внутрішнього аудиту на підставі аналізу й узагальнення інформації, наведеної у звітах (зведених звітах) про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту; визначення єдиних вимог до підготовки

кадрів, безперервного професійного розвитку працівників органів виконавчої влади, залучених до внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, організації їх навчання і підвищення кваліфікації; виконання інших функцій [217].

Одним із ключових напрямів діяльності ЦПГ країн Європи є методологічне забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах на базі наявних міжнародних стандартів.

Розвиток методології внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту є завданням не тільки ЦПГ, але й дорадчих (консультативних) органів. У більшості європейських країн такі органи створюються при Міністерстві фінансів і до їх складу входять висококваліфіковані співробітники органів державної влади, представники наукового осередку, професійних організацій і фахівці у сфері ДВФК.

ЦПГ і дорадчий орган з питань ДВФК беруть участь у розробленні методології внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, але у різний спосіб. ЦПГ займається підготовкою проектів методологічних документів (методик, стандартів, регламентів, положень, інструкцій) з внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та проектів змін до них, а дорадчий орган із питань ДВФК – розглядом поданих ЦПГ документів і внесенням пропозицій щодо їх погодження, удосконалення чи доопрацювання.

Однак є і дещо інший досвід організації ЦПГ у країнах Європи. У деяких державах до складу міністерства фінансів належать два окремих ЦПГ: з питань гармонізації фінансового управління та контролю і з питань гармонізації внутрішнього аудиту. Це залежить від загальної організації системи ДВФК у країні.

Завданням підрозділу з питань гармонізації фінансового управління та контролю є супроводження діяльності міністра фінансів щодо нагляду за дотриманням бюджетного процесу та адмініструванням надходжень до бюджету. Цей підрозділ визначає напрям здійснення державної фінансової політики та функціонування системи фінансового управління. Крім того, він здійснює нагляд і координацію інформаційної і регуляторної політики, що стосується державного управління і контролю за бюджетним процесом.

Завдання централізованого підрозділу з питань гармонізації внутрішнього аудиту полягає у розробленні й наданні рекомендацій, інструкцій,

методик щодо організації проведення внутрішнього аудиту, а також надання консультацій внутрішнім аудиторам у бюджетних організаціях щодо застосування відповідних стандартів. Крім того, цей підрозділ є центром, який забезпечує створення надійної і сталої структури внутрішнього аудиту в органах державного управління.

Отже, європейська модель функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю відповідно до якої необхідно реорганізувати вітчизняну модель функціонування системи ДВФК, ґрунтується, по-перше, на чітко визначених власних і делегованих повноваженнях учасників бюджетного процесу; по-друге, її ключовим елементом є внутрішнє фінансове управління й контроль (так званий внутрішній контроль) за умови чіткої визначеної відповідальності керівників бюджетних установ і чіткого розмежування функцій та завдань, а також незалежності служб та органів ДВФК (перш за все, служб внутрішнього аудиту), які забезпечує ефективно побудована організаційно-функціональна система останнього; по-третє, обов'язковим її елементом є централізована установа, відповідальна за гармонізацію та координацію стандартів і правил як внутрішнього контролю, так і внутрішнього аудиту для всього органу державної служби (як правило, створюється центральний підрозділу гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (далі – ЦПГ) у структурі міністерства фінансів).

Що ж стосується вітчизняного досвіду на шляху побудови ефективної системи як ДФК у цілому, так і її складової – ДВФК у контексті гармонізації із стандартами ЄС, то слід зазначити, що якщо питання зовнішнього контролю у вигляді дії зовнішнього органу парламентського контролю (в Україні – з боку Рахункової палати), який в зарубіжних країнах є вищим органом контролю, нові для України, то друга складова контролю – державний внутрішній фінансовий контроль (контроль урядовий – в системі органів виконавчої влади) – функціонує ще з часів радянської системи, так званий відомчий контроль (або внутрішній фінансовий контроль).

Такий контроль у бюджетних установах Радянського Союзу здійснювався у формі подальшого інспектування (ревізій, перевірок), був побудований відповідно до потреб адміністративно-командної системи і переважно був спрямований на виявлення порушень та покарання винних у їх допущенні осіб. Внутрішні контрольні-ревізійні підрозділи, які функціонували в міністерствах, мали суто інспекційні функції та здебільшого

фокусувалися на витрачанні коштів. У цьому разі термін "контроль" отожднювався (а у багатьох бюджетних установах і досі ототожнюється) з інспектуванням, ревізіями, перевітками і навіть з аудитом. Через що впровадження такої сучасної форми контролю як внутрішній аудит на основі чинних міжнародних стандартів у діяльність бюджетних установ дуже ускладнено.

Україна, як і решта країн пострадянського простору, почала впроваджувати міжнародні стандарти контролю і аудиту, бухгалтерського обліку і звітності у своє законодавче поле. Для цього надавались практичні рекомендації щодо їх застосування, які базувались на реалізації принципу відповідальності керівництва і функціонально незалежного аудиту в державному секторі. Однак ці процеси стали руйнівними для існуючих вітчизняних контрольних структур і адаптація багатьох інституцій саме на рівні організації, методології відбувається дуже важко і складно. Тому реальні результати впровадження європейських норм поки що доволі складно відстежити у практиці контрольної діяльності. Очікувати зміни можливі, на думку авторів, якщо зміни у законодавстві і правилах адекватно впроваджують у практику контролю і покращують з часом. Невід'ємною складовою такого нормативного забезпечення якісного виконання вже реалізованих європейських норм стають стандарти контролю як норми єдиного розуміння вимог для правильного їх виконання органами контролю. Це і завдання для більшості державних фахівців контрольних органів, які повинні оволодіти глибокими сучасними знаннями в галузі контролю і аудиту, одночасно користуючись підтримкою безпосереднього керівництва, переконаного в правильності вектору європейського розвитку. Важливо підкреслити, що принцип відповідальності, який змінює владу на урядовому рівні, різні політичні кризові ситуації не мають вносити зміни у структури внутрішнього контролю і аудиту. Зміни урядів не повинні впливати і руйнувати створені структури контролю, а систему довіри, чесності і професійності можуть забезпечити стандарти державного фінансового контролю як у цілому, так і стандарти внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту зокрема як якісна основа його функціонального виконання державними структурами.

Отже, з метою побудови ефективної та прозорої системи ДВФК в Україні, а також якомога швидшої її адаптації до європейських вимог головним завданням на сучасному етапі розвитку є створення високо-

ефективних систем внутрішнього контролю та розбудова якісних і спроможних служб внутрішнього аудиту в центральних і місцевих органах виконавчої влади, що неможливо без якісної консультаційної, роз'яснювальної, методологічної підтримки внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, в тому числі шляхом проведення засідань за круглим столом, семінарів, конференцій, організації навчання керівників і працівників із питань внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту (в тому числі за підтримки міжнародних експертів), а також моніторингу стану та якості внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в державних органах, тобто – гармонізації.

В Україні, згідно з Концепцією, виконання функцій з гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту на період реформ до 2017 року покладено на окремий підрозділ, який функціонує у складі Держфінінспекції (а нині – Державної аудиторської служби України) Управління гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю. ЦПГ у складі Міністерства фінансів України передбачено створити на базі зазначеного підрозділу після закінчення останнього етапу реформування системи ДВФК, тобто після 2017 року [239].

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що приведення у відповідність системи ДВФК України до норм і вимог законодавства ЄС передбачає істотні зміни в підходах, процедурах і механізмах усієї системи з урахуванням історично прийнятої в країні форми правління, унормованої форми державного устрою, особливості розподілу функціональних повноважень між гілками влади, ступеня демократичного розвитку суспільства. Розвиток системи ДВФК згідно з принципами та стандартами ЄС потребує певного часу й зусиль з боку відповідних керівників і посадових осіб, а також цілеспрямованих фундаментальних і прикладних наукових досліджень. У цьому разі трансформаційні зміни в системі ДВФК як у цілому, так і у частині гармонізації і координації стандартів і правил внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах мають бути взаємопов'язані із загальними пріоритетами сучасної бюджетної, фінансової, податкової і митної політики, а також реформами в державному управлінні країни в цілому.

Висновки

Результати контролю у бюджетних установах в аспекті суб'єктів його здійснення свідчать про динаміку зростання сум виявлених збитків і фінансових порушень, а отже, спонукають потребу в здійсненні фундаментальних досліджень, які дозволять підвищити ефективність контрольних заходів. Отже, існує об'єктивна необхідність у науковому обґрунтуванні теоретичних і методологічних засад контролю у бюджетних установах в Україні.

Саме зазначеним проблемам присвячене дане дослідження, за результатами якого можна зробити ряд висновків і надати рекомендації.

Так, за результатами критичного аналізу існуючих визначень контролю зроблено висновок, що контроль слід розглядати в двох аспектах: як функцію управління та як економічну категорію. Кожний погляд має сенс, бо переслідує різні цілі. Контроль як функція управління відображає більш прикладний аспект, у той час, як економічна категорія має виключно теоретичне значення.

Обґрунтовано елементи системи ДФК та запропоновано до них зараховувати такі: об'єкти ДФК (кого контролюють), предмет ДФК (що контролюють), суб'єктів ДФК (хто контролює), види, форми, методи, функції ДФК та забезпечення функціонування системи ДФК.

На підставі аналізу складових системи державного фінансового контролю в Україні узагальнено концептуальні засади реформування системи ДФК, які полягають у такому: визначення сутності ДФК та закріплення його на законодавчому рівні; орієнтування системи ДФК на бюджетний процес, на розвиток ДВФК (внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту), а також гармонізація внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, яка має відбуватися на центральному рівні державного управління; попередження та мінімізація фінансово-бюджетних порушень; розмежування зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю на законодавчому рівні; уточнення змістовного наповнення і практичної реалізації попереднього державного фінансового контролю; підвищення ролі профілактично-запобіжної функції державного фінансового контролю.

На основі аналізу стану законодавчо-нормативного регулювання внутрішнього аудиту бюджетних установ як складової системи ДФК

визначено, що централізований внутрішній аудит як складова системи ДФК унормовано на належному рівні, а децентралізований внутрішній аудит як складова системи ДФК потребує уточнень та доробок на законодавчому рівні.

Обґрунтовано особливості контролю у бюджетних установах та зроблено висновок, що зазначені особливості полягають у безпосередній побудові системи контролю у бюджетних установах. Досліджено види контролю у бюджетних установах: попередній, поточний та наступний. Доведено, що кожен із названих видів здійснюється у певних формах.

Здійснено аналіз розвитку контролю у бюджетних установах в Україні. Виокремлено тенденції здійснення контролю у бюджетних установах, які побудовано на основі офіційних статистичних даних, що відображають результати діяльності суб'єктів контролю у бюджетних установах. Досліджено вплив факторів на розвиток контролю у бюджетних установах, які для зручності поділено на внутрішній та зовнішній. Такий вплив оцінено за допомогою економіко-математичних методів.

На основі здійсненого аналізу розвитку контролю у бюджетних установах в Україні доведено необхідність реформування контролю у бюджетних установах шляхом реалізації Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. У той же час законодавчо закріплені складові державного внутрішнього фінансового контролю: внутрішній контроль, внутрішній аудит та їх гармонізація. Саме це й лягло в основу напрямів реформування контролю у бюджетних установах.

Узагальнення різноманітних визначень поняття "внутрішній контроль" сприяло розкриттю сутності та змісту внутрішнього контролю.

З урахуванням проведеного дослідження надано таке уточнене визначення поняття "внутрішній контроль": внутрішній контроль – це діяльність керівника підконтрольного об'єкта, що здійснюється в межах контрольного середовища шляхом виконання певних контрольних процедур, оцінки фінансових ризиків, моніторингу та обміну фінансовою інформацією з метою виявлення правопорушень і забезпечення законного функціонування установи. Запропоноване визначення відрізняється від існуючих урахуванням складових внутрішнього контролю, що відповідає Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, дозволяє розширити розуміння та врахувати особливості внутрішнього контролю у контексті фінансової діяльності бюджетних установ.

Досліджено та узагальнено організаційні засади внутрішнього контролю, в змісті яких обґрунтовано взаємозв'язок різних складових.

Доведено, що ефективність внутрішнього контролю багато в чому залежить від впливу на нього окремих факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Слід зауважити, що в науковій літературі майже відсутні комплексні дослідження факторів впливу на внутрішній контроль. Узагальнений аналіз поглядів різних учених на виокремлення факторів впливу на внутрішній контроль дозволив уточнити і обґрунтувати фактори впливу, вагоме місце серед яких займає, як показав аналіз, людський фактор.

Проаналізовано основні тенденції розвитку внутрішнього аудиту в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні. За допомогою побудови багатофакторної регресійної моделі доведено гіпотезу про те, що кількість виявлених порушень бюджетного законодавства залежить від наявності в бюджетній установі внутрішнього аудиту.

Установлено, що на стан внутрішнього аудиту бюджетних установ в умовах реформування системи державного фінансового контролю впливають фактори зовнішнього та внутрішнього середовища. Найбільший вплив чинять такі фактори зовнішнього та внутрішнього середовища, як: науково-технічні, соціокультурні, міжнародні, трудові ресурси, контактна аудиторія, інформаційне середовище контролю та використання бюджетною установою інформаційних технологій.

Запропоновано методичний підхід до оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ, в основу якого покладено розрахунок інтегрального показника оцінки якості внутрішнього аудиту. За допомогою кластерного аналізу побудовано шкалу оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ. Установлено, що за період із 2012 – 2014 роки декілька з досліджуваних бюджетних установ досягли нормальної якості проведення внутрішнього аудиту.

Досліджено повноваження Рахункової палати як вищого органу зовнішнього державного фінансового контролю. Визначено концептуальні основи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм в Україні.

Використана література

1. Абсава Н. Д. Куда девался человеческий фактор?! / Н. Д. Абсава // Сбор. матер. конф. "Человек постсоветского пространства". – СПб. : Санкт-Петербургское философское общество, 2005. – Вып. 3. – С. 42–47.
2. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2005. – 35 с.
3. Азаренкова Г. М. Финансовый контроль: международный опыт : научно-практическое издание / Г. М. Азаренкова, Л. В. Дикань, В. А. Лукин и др. – К. : УБД НБУ, 2013. – 429 с.
4. Акентьева О. Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / О. Б. Акентьева. – Донецьк, 2006. – 20 с.
5. Алієва В. Ш. Роль рахункової палати Туреччини в бюджетному процесі / В. Ш. Алієва // Фінанси України. – 2001. – № 6. – С. 68–71.
6. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособ. / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 462 с.
7. Аптекарь С. С. Глобальна економічна криза 2008 – 2010 років: світовий досвід та шляхи подолання в Україні : монографія / С. С. Аптекарь, В. В. Иванова. – Донецьк ; К. : Юго-Восток, 2010. – 255 с.
8. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек ; пер. с англ. ; гл. редактор серии проф. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
9. Атабаєва А. А. Проблеми розвитку системи цілісного державного внутрішнього фінансового контролю / А. А. Атабаєва // Материали II Міжнародної науково-практичної конференції "Современные научные достижения – 2007". – Том 1. Економічні науки. – Днепропетровск : "Наука и образование", 2007. – С. 21–26
10. Атамас П. Й. Основи обліку в бюджетних установах : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : Центр начальної літератури, 2005. - 288 с.
11. Аудит : учеб. пособ. / Ж. А. Богданова и др. ; под. ред. П. Н. Майданевича, Е. И. Волошиной. – Симферополь : Феникс, 2008. – 700 с.
12. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли и др. ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит; ЮНИТИ–ДАНА, 1997. – 542 с.
13. Аудит. Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту : підручник / В. В. Немченко, К. О. Редько, О. Ю. Редько

та ін. ; за ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

14. Бажин И. И. Логистика : учебник для студентов высших эконом. учеб. заведений / И. И. Бажин. – Х. : Консум, 2004. – 240 с.

15. Байбекова О. О. Про систему державного управління і контролю Швеції / О. О. Байбекова // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 47–49.

16. Балабанова Л. В. Управління реалізацією стратегій підприємства: маркетинговий підхід : монографія / Л. В. Балабанова, І. С. Фоломкіна. – Донецьк : Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, 2009. – 402 с.

17. Барабаш Н. С. Особливості застосування аналітичних методів у контролі розподілу і використання бюджетних ресурсів / Н. С. Барабаш, Т. А. Кумченко, І. І. Никонович // Фінансовий контроль. – 2007. – № 2 (37). – С. 45–48.

18. Барановський О. І. Фінансова безпека : монографія / О. І. Барановський ; Інститут економічного прогнозування. – К. : Фенікс, 1999.

19. Бардаш С. В. Економічний контроль в Україні : системний підхід : монографія / С. В. Бардаш. – К. : КНТЕУ, 2010. – 656 с.

20. Бариніна М. Внутрішній аудит – другий стовп ДВФК / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4(39). – С. 50–51.

21. Басанцов І. В. Удосконалення державного фінансового контролю за ефективним використанням бюджетних коштів в Україні / І. В. Басанцов // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 1. – С. 280–283.

22. Беккер И. Независимость аудита и опыт совмещения функций Государственного контролера и омбудсмена в Израиле / И. Беккер // EUROSAI. – 2009. – № 15. – С. 64–70.

23. Белік В. Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю / В. Д. Белік // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць. Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – Вип. 3 (15). – С. 84–100.

24. Бельчик С. В. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні розвиватиметься за нормами Європейського Союзу / С. В. Бельчик, М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 5(28). – С. 13–16.

25. Битяк Ю. П. Державна служба в Україні: організаційно-правові засади / Ю. П. Битяк. – Х. : Право, 2005. – 304 с.

26. Білуха М. Т. Фінансовий контроль : теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888 с.

27. Бородіна О. С. Методичні підходи до визначення сутності економічних ризиків та шляхів їх уникнення / О. С. Бородіна // Економіка та держава. – 2010. – № 7. – С. 21–23.

28. Боцян Т. В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Т. В. Боцян. – К., 2005. – 20 с.

29. Бровко О. Т. Організаційні аспекти та інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту товарних запасів / О. Т. Бровко // Економічні науки. – Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 48–50.

30. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: елементи організації системи / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2008. – № 1 (43). – С. 28–30.

31. Буткевич С. А. Фінансовий моніторинг в Україні: організаційно-правові аспекти : монографія / С. А. Буткевич. – Сімферополь : Кримнавчпеддержвидав, 2010. – 284 с.

32. Василик О. Д. Державні фінанси України : підручник / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К. : НІОС, 2002. – 608 с.

33. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / І. В. Ващенко ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2005. – 20 с.

34. Верхоглядова Н. І. Розвиток внутрішнього аудиту / Н. І. Верхоглядова, І. В. Олініченко // Економіка і регіон. – 2009. – № 1 (20). – С. 136–139.

35. Виговська Н. В. Організація внутрішнього контролю та методологія запровадження : монографія / Н. В. Виговська. – К. : Поро, 2011. – 176 с.

36. Винниченко Н. В. Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Н. В. Винниченко, Н. В. Шевченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. – 2010. – С. 26–29.

37. Внутрішня та зовнішня оцінка якості функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору України : метод. посіб. / П. П. Андрєєв, Ян ван Тайнен, О. О. Чечуліна та ін. – К. : Кафедра, 2012. – 70 с.

38. Волохова І. С. Міжбюджетні відносини в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку : монографія / І. С. Волохова ; Одеський державний економічний університет. – Одеса : Атлант, 2010. – 234 с.
39. Воронин Ю. М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики : монография / Ю. М. Воронин. – Мн. : Книжный Дом, 2005. – 480 с.
40. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
41. Гаджинский А. М. Логистика : учебник / А. М. Гаджинский. – 2-е изд. – М. : Маркетинг, 1999. – 375 с.
42. Галузина С. М. Международный учет и аудит : учеб. пособ. / С. М. Галузина, Т. Ф. Пупшис. – СПб. : Питер, 2006. – 272 с.
43. Гаркуша Н. М. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті : навч. посіб. / Н. М. Гаркуша, О. В. Цуканова, О. О. Горошанська. – К. : Знання, 2011. – 582 с.
44. Германчук П. К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П. К. Германчук, І. Б. Стефаник, Н. І. Рубан. – К. : НВП "АВТ", 2004. – 424 с.
45. Глущенко В. В. Фінанси у рисунках, схемах і таблицях : навч. посіб. / В. В. Глущенко, А. С. Глущенко, О. В. Глущенко. – К. : Магнолія, 2012. – 344 с.
46. Гончаренко О. Міжбюджетні відносини на місцевому рівні в Україні : монографія / О. Гончаренко. – К. : Алерта, 2013. – 221 с.
47. Городянська Л. Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 35–43.
48. Господарський кодекс України: прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 року № 436-IV: офіційний текст зі змінами та доповненнями станом на 20 лютого 2007 року // Кодекси України. – 2007. – № 3. – С. 3–256.
49. Государственные и муниципальные финансы : учебник / под общ. ред. И. Д. Мацуляка. – М. : РАГС, 2007. – 640 с.
50. Государственный финансовый контроль : учебник / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин та ін. – СПб. : Питер, 2004. – 557 с.
51. Грицевич В. О. Внутрішній аудит як самостійний вид контролю в органах державного сектору України / В. О. Грицевич // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С. 67–69.

52. Гриценко О. І. Рахункова палата: державно-правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку : монографія / О. І. Гриценко. – Запоріжжя : Вид. ВАТ "Мотор Січ", 2004. – 140 с.
53. Грицюк І. В. Фінансовий контроль формування та використання коштів місцевих бюджетів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 "Гроші, фінанси і кредит" / І. В. Грицюк. – Львів, 2010. – 22 с.
54. Губанова Т. О. Правове забезпечення державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 12.00.07 / Т. О. Губанова ; КМ України, Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. – К., 2013. – 20 с.
55. Давидюк Т. В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія : монографія / Т. В. Давидюк. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 508 с.
56. Данилевский Ю. А. Государство и финансовый контроль : монография / Ю. А. Данилевский, Л. Н. Овсянников. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 312 с.
57. Дементьев Д. В. Государственный финансовый контроль: оценка эффективности и направления развития : автореф. дис. ... канд. екон. наук / Д. В. Дементьев. – Новосибирск, 2004. – 27 с.
58. Денисюк О. М. Аудит державних фінансів : навч. посіб. / О. М. Денисюк, О. О. Разборська. – Вінниця : ВТЕІ КНТЕУ, 2012. – 488 с.
59. Денчук П. Організаційно-структурні особливості побудови служби внутрішнього аудиту на підприємстві / П. Денчук, В. Рожелюк // Аудитор України. – 2003. – № 15(33). – С. 30–32.
60. Державний фінансовий контроль : навч.-метод. посіб. для самоств. вивч. дисципліни / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий та ін. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.
61. Дікань Л. В. Финансовый контроль внешнеэкономической деятельности : теоретико-методологический аспект : монография / под общей ред. проф Л. В. Дікань. – Х. : Технологічний Центр, 2013. – 252 с.
62. Дікань Л. В. Визначення впливу факторів на обсяги порушень в бюджетній установі / Л. В. Дікань, Є. В. Дейнеко // Технологічний аудит та резерви виробництва. – 2013. – № 4/2 (12). – С. 40–43.
63. Дікань Л. В. Державний аудит : навч. посіб. / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна. – К. : Знання, 2011. – 503 с.
64. Дікань Л. В. Контроль в бюджетних установах : підручник / Л. В. Дікань. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2010. – 408 с.

65. Дікань Л. В. Контроль в бюджетних установах : підручник / Л. В. Дікань. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2013. – 292 с.

66. Дікань Л. В. Людський фактор у забезпеченні ефективності державного внутрішнього фінансового контролю / Л. В. Дікань, Є. В. Дейнеко // Економіка розвитку. – 2011. – № 3 (59). – С. 10–13.

67. Дікань Л. В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання / Л. В. Дікань, Є. В. Дейнеко // Бизнес-информ. – 2013. – № 10. – С. 296–301.

68. Дікань Л. В. Теоретичні засади внутрішнього аудиту в системі державного фінансового контролю в Україні / Л. В. Дікань, Д. В. Калінкін // Проблеми економіки. – 2013. – № 3. – С. 70–75.

69. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра наук з держуправління : спец. 25.00.02 / Г. В. Дмитренко. – К., 2011. – 36 с.

70. Довбня В. Д. Внутрішній контроль: реалії часу : монографія / В. Д. Довбня. – Донецьк : УкрДон, 2011. – 187 с.

71. Дондик Н. Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розслідування економічних злочинів : монографія / Н. Я. Дондик. – К. : Атіка, 2007. – 144 с.

72. Дорош Н. І. Сутність і призначення внутрішнього аудиту / Н. І. Дорош // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2006. – № 1(35). – С. 41–46.

73. Дорошенко О. О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / О. О. Дорошенко ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – Київ, 2011. – 20 с.

74. Дребот І. С. Повнота і злагодженість реалізації контрольних функцій усіма учасниками бюджетного процесу – важливий фактор дієвості фінансового контролю / І. С. Дребот // Фінансовий контроль. – 2006. – № 4 (33). – С. 51–55.

75. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007. – 304 с.

76. Дубенко Н. В. Бухгалтерський облік і контроль грошових коштів та розрахунків на державних підприємствах Міністерства аграрної політики України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 "Бухгалтерський учет, анализ и аудит" / Н. В. Дубенко. – К., 2006. – 19 с.

77. Дудко В. П. Державний фінансовий контроль : підручник / В. П. Дудко. – 2-ге вид., перероб. та допов. – Чернівці : Прут, 2008. – 624 с.
78. Економічна енциклопедія: У 3-х томах. Т. 2 / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.). – К. : Видавничий центр "Академія", 2002. – 870 с.
79. Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / під заг. ред. М. І. Мадаванова. – К. : Техніка, 1993. – 856 с.
80. Ермішова С. В. Внутрішній аудит в системі державного фінансового контролю / С. В. Ермішова // Економіка і організація управління. – 2008. – № 3. – С. 149–156.
81. Єрмошенко М. Фінансова безпека держави і національні інтереси, реальні загрози, стратегія забезпечення / М. Єрмошенко. – К. : Київський національний торговельно-економічний університет, 2001. – 309 с.
82. Жила В. Г. Ревізія та аудит / В. Г. Жила. – К. : МАУП, 1998. – 96 с.
83. Жирна Ж. А. Необхідність побудови системи державного аудиту в Україні / Ж. А. Жирна // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Луцьк, 2010. – Випуск 7 (25). – Ч. 4. – С. 207–219.
84. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – 1072 с.
85. Загуменна Н. В. Людський фактор та специфіка його активізації у соціально-філософських дослідженнях / Н. В. Загуменна // Альманах. Філософські проблеми гуманітарних наук. – 2010. – № 16. – С. 68–72.
86. Зайцев В. М. Удосконалення фінансового контролю в системі державного управління : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 "Механізми державного управління" / В. М. Зайцев. – К., 2009. – 20 с.
87. Заславская Т. И. Социетальная трансформация российского общества. Деятельностно-структурная концепция / Т. И. Заславская. – М. : Дело, 2002. – 567 с.
88. Здреник В. С. Організація системи внутрішнього контролю операцій з похідними фінансовими інструментами / В. С. Здреник // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 2 (60). – С. 38–39.
89. Золотогоров В. Г. Экономика : Энциклопедический словарь / В. Г. Золотогоров. – Мн. : Интерпрессервис; Книжный дом, 2003. – 720 с.
90. Ирвин Д. Финансовый контроль / Д. Ирвин ; пер. с англ. ; под ред. И. И. Елисеевой. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 256 с.

91. Іванова І. І. Державний фінансовий контроль: парадигми розвитку : монографія / І. І. Іванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.
92. Іващенко Л. А. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон наук : спец. 08.04.01 / Л. А. Іващенко. – Дніпропетровськ, 2005. – 189 с
93. Ільїна С. Б. Основи аудиту : монографія / С. Б. Ільїна. – К. : Кондор, 2009. – 378 с.
94. Інформаційне забезпечення управління державними фінансами : монографія у 2-х т. / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, І. К. Дрозд та ін. ; за заг. ред. Ф. О. Ярошенко. – К. : ДННУ "Акад. фін. управління", 2010. – 336 с.
95. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга ; Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
96. Камышникова Э. В. Формирование универсальной шкалы оценки уровня экономической безопасности предприятия / Э. В. Камышникова // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – 2009. – № 4 (44). – С. 76–80.
97. Канке А.А. Основы логистики : учеб. пособ. / А. А. Канке, И. П. Кошечая. – М. : Изд. "Кнорус". – 2013. – 576 с.
98. Кантаєва О. В. Проблеми розвитку внутрішнього фінансового контролю в Україні та шляхи їх вирішення / О. В. Кантаєва, О. В. Бондар, О. Л. Колесник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 2 (23). – С. 470–473.
99. Карпов Е. С. Организационно-правовые основы государственного финансового контроля в зарубежных странах / Е. С. Карпов // Вестник Владимирского юридического института. – 2007. – № 3. – С. 216.
100. Карпов Э. С. Понятие и содержание правового регулирования государственного финансового контроля / Э. С. Карпов // Вестник Владимирского юридического института. – 2007. – № 2. – С. 280–283.
101. Катроша Л. В. Науково-методичне забезпечення розвитку фінансового контролю у сфері державних закупівель : автореф. дис. на здобуття канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Л. В. Катроша ; Нац. банк України, ДВНЗ "Укр. акад. банк. справи Нац. банку України". – Суми, 2013. – 21 с.
102. Керівні принципи з аудиту державних фінансів : збірник базових документів INTOSAI : Проект ПРООН з врядування "Доброчесність на практиці". – К. : Кондор, 2003. – 122 с.

103. Кириленко О. П. Теорія і практика бюджетних інвестицій : монографія / О. П. Кириленко, Б. С. Малиняк. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 288 с.

104. Кір'ян Т. М. Нові тенденції в теорії, методології та практиці людського капіталу [Текст] / Т. М. Кір'ян, Ю. М. Куліков // Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць. – 2008. – Вип. 32. – С. 181–187.

105. Клімова С. М. Система державного фінансового контролю / С. М. Клімова // Статистика України. – № 1. – 2002. – С. 38–41.

106. Книшек О. О. Внутрішній аудит в системі внутрішнього контролю / О. О. Книшек, О. О. Яременко // Вісник ДонНУЕТ. – 2012. – №3(55). – С. 352–360.

107. Ковалюк О. М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки / О. М. Ковалюк // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 151–155.

108. Ковальчук С. Т. Внутрішній контроль: роздуми щодо сутності / С. Т. Ковальчук // Вісник ЧДТУ. – 2012. – № 1 (32). – С. 11–17.

109. Кодекс України про адміністративні правопорушення (зі змінами та доповненнями) // Довідник працівника державної контрольно-ревізійної служби. – К. : ДІА, 2001. – Т. 1. – С. 18–19.

110. Козырин А. Государственный финансовый контроль в абсолютной монархии: Саудовская Аравия / А. Козырин // Президентский контроль. – 1998. – № 3. – С. 44–45.

111. Козырин А. Новое законодательство о государственном финансовом контроле в Болгарии / А. Козырин // Президентский контроль. – 1996. – № 5. – С. 62–63.

112. Коломийчук Н. М. Державний внутрішній фінансовий контроль в бюджетному процесі : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Н. М. Коломийчук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 20 с.

113. Колот А. Інноваційна праця та інтелектуальний капітал у системі факторів формування економіки знань / А. Колот // Україна: аспекти праці. – 2007. – № 4. – С. 4–9.

114. Конинг Р. Государственный внутренний финансовый контроль / Р. Конинг ; пер. с англ. Р. Рудницкой. – Словения, 2007. – 209 с.

115. Конституція України. – К. : Вища школа, 1996. – 36 с.

116. Концепції та методики державного аудиту : посібник для самостійних занять. – К. : "Проект Тасіс", 2013. – 306 с.

117. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація : монографія / М. Д. Корінько. – К. : ДП "Ін форм.-аналіт агенство", 2007. – 429 с.

118. Королюк Т. Дефініція "ризик": законодавчі, економічні і облікові аспекти (історія та сучасність) / Т. Королюк // Бухоблік і аудит. – 2010. – № 9. – С. 12–13.

119. Король В. М. Сучасний стан та необхідність організаційно-методологічного забезпечення розвитку внутрішнього аудиту в Міністерстві фінансів України / В. М. Король, І. Ю.Чумакова // Фінанси України. – 2015. – № 5. – С. 104–126.

120. Костюкова О. В. Місце та роль державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю / О. В. Костюкова, С. О. Левицька // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – Луцьк, 2010. – С. 131–135.

121. Крапивко М. Корпоративне управління та аудит / М. Крапивко // Фінансовий ринок. – 2004. – № 6 – 7. – С. 27–28.

122. Крушельницька О. В. Методологія та організація наукових досліджень : навч. посіб. / О. В. Крушельницька. – К. : Кондор, 2003. – 192 с.

123. Крятова Л. А. Объекты и субъекты внутреннего финансового контроля в общественном питании / Л. А. Крятова // Вестник университета, ГОУ ВПО Государственный университет управления. – 2008. – № 13. – С. 11–12.

124. Кулаковська Л. П. Сучасний погляд на внутрішній контроль / Л. П. Кулаковська // Економіка і підприємництво. – 2011. – № 4 (6). – С. 14–19.

125. Куліков П. М. Економіко-математичне моделювання фінансового стану підприємства : навч. посіб. / П. М. Куліков, Г. А. Іващенко. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2009. – 152 с.

126. Куркін М. В. Контроль та захист економічної безпеки діяльності підприємств / М. В. Куркін, В. Д. Понікаров. – Х. : ФОРМ Павлишко О. Г., 2010. – 388 с.

127. Лин Я. І. Державний фінансовий контроль і аудит в управлінні ефективністю використання бюджетних коштів : автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Я. І. Лин ; Університет банківської справи Національного банку України. – К., 2015. – 21 с.

128. Литвак Б. Г. Разработка управленческого решения : учебник / Б. Г. Литвак. – М. : Дело, 2003. – 392 с.

129. Любенко А. Сучасні вимоги до державного фінансового контролю в Україні / А. Любенко // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 441–443.

130. Любовцева Е. Г. Место и роль внутреннего финансового контроля в процессе управления организацией организацией / Е. Г. Любовцева // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 7. – С. 7–8.

131. Магомадов В. Д. Индикативное планирование инвестиционной деятельности строительной отрасли в регионе : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.05 / В. Д. Магомадов. – М., 2008. – 21 с.

132. Магопець О. А. Передумови створення та організації діяльності служби внутрішньогосподарського контролю / О. А. Магопець // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – 2005. – № 7. – С. 171–176.

133. Макєєва О. Конгрес аудиторів Німеччини / О. Макєєва // Аудитор України, 2008. – № 2. – С. 25–27.

134. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В. Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с.

135. Малярець Л. М. Вимірювання ознак об'єктів в економіці: методологія та практика : монографія / Л. М. Малярець. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2006 – 384 с.

136. Мамишев А. Зовнішнє оцінювання системи внутрішнього управління і контролю бюджетної установи / А. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2010. – № 7. – С. 43–45.

137. Марченко Д. М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д. М. Марченко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 163–171.

138. Матросова В. О. Проблеми фінансування бюджетних організацій на основі кошторису / В. О. Матросова // Вісник Херсонського державного університету. – 2013. – № 2. – С. 92–95.

139. Мельник М. В. Ревизия и контроль : учеб. пособ. / М. В. Мельник, А. С. Пантелеев. – М. : А.Л. КноРус, 2007. – 520 с.

140. Микитюк І. С. Єдина система державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / І. С. Микитюк. – К., 2008. – 21 с.

141. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2013 року / пер. з англ.

О. Л. Ольховікова, О. В. Селезньов, Т. Ц. Шарашидзе. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України, 2013. – 1018 с.

142. Моделирование экономики : учеб. пособ. / Т. С. Клебанова, В. А. Забродский, О. Ю. Полякова и др. – Х. : Изд ХГЭУ, 2001. – 140 с.

143. Моделювання економічної безпеки: держава, регіон підприємство : монографія / В. М. Геєць, М. О. Кизим, Т. С. Клебанова та ін. ; за ред. В. М. Гейця. – Х. :ВД "ИНЖЕК", 2006. – 240 с.

144. Моделювання економічної безпеки: держава, регіон, підприємство : монографія / В. М. Геєць, М. О. Кизим, Т. С. Клебанова та ін. – Х. : ВД "ИНЖЕК", 2006. – 240 с.

145. Молдован О. О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ : монографія / О. О. Молдован. – К. : НІСД, 2011. – 380 с.

146. Монаєнко А. О. Регіональна організація фінансово-бюджетного контролю / А. О. Монаєнко // Держава та регіони. – 2007. – № 3. – С. 106–113.

147. Мултанівська Т. В. Теоретичні основи внутрішнього аудиту та його місце в системі управління компанією / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова // Економіка розвитку. – 2012. – № 3(63). – С. 54–60.

148. Мунтян В. І. Економічна безпека України / В. І. Мунтян. – К. : КВІЦ, 1999. – 464 с.

149. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : навч. посіб. / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук, О. В. Мурашко ; [за заг. ред. П. В. Мельника]. – К. : ЦУЛ, 2003. – 312 с.

150. Нагребельний В. П. Фінансове право України : навч. посіб. / В. П. Нагребельний, В. А. Чернадчук. – Суми, 2004. – 359 с.

151. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 223 с.

152. Небава М. І. Менеджмент організацій і адміністрування : навч. посіб. / М. І. Небава, О. Г. Ратушняк. – Вінниця : ВНТУ, 2012. – 105 с.

153. Небрат В. В. Еволюція теорії державних фінансів в Україні : монографія / В. В. Небрат. – К. : НАН України ; Ін-т екон. та прогнозів, 2013. – 584 с.

154. Нескородєв Ю. В. Методологічні аспекти розвитку внутрішнього контролю : монографія / Ю. В. Нескородєв. – К. : Фотос, 2012. – 403 с.

155. Нікіфоров П. Фінансовий контроль держави: інституціональний підхід, спадковість і новації у поглядах / П. Нікіфоров, С. Івасюк // Персональна економіка. – 2005. – № 2. – С. 36.

156. Новак І. М. Сучасні пріоритети інвестування людського капіталу в Україні / І. М. Новак // Управління розвитком : зб. наук. статей. – Х. : ХНЕУ, 2006. – № 4. – С. 83–86.

157. Олексіч Ж. А. Науково-методичні засади організації системи державного аудиту ефективності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Ж. А. Олексіч. – К. : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2013. – 24 с.

158. Олендій О. Т. Державний фінансовий аудит бюджетних програм розвитку туризму : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / О. Т. Олендій. – К. : КНТЕУ, 2012. – 23 с.

159. Опря А. Т. Фінансове право : навч. посіб. / А. Т. Опря. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 325 с.

160. Органы государственного административного и финансового контроля в Бразилии. Подготовлено Главным контрольным управлением Президента РФ? // Президентский контроль. – 1999. – № 10. – С. 31.

161. Органы государственного контроля республики Венгрия. [Подготовлено Главным контрольным управлением Президента Российской Федерации] // Президентский контроль. – 2001. – № 3. – С. 43.

162. Орлюк О. П. Фінансове право : навч. посіб. / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.

163. Оцінка та управління ризиком використання послуг для легалізації кримінальних доходів або фінансування тероризму в комерційному банку : монографія [Електронний ресурс] / С. О. Дмитров, О. В. Меренкова, Т. А. Медвідь та ін. ; за заг. ред. О. М. Бережного. – Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. – 114 с.

164. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль : методологія та організація : монографія / В. П. Пантелеєв. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 489 с.

165. Пашкевич М. С. Розвиток методичних підходів фінансового планування і контролю на підприємстві / М. С. Пашкевич // Економіка розвитку. – 2010. – № 2(54). – С. 53–56.

166. Пашко Л. А. Людські ресурси у сфері державного управління: теоретико-методологічні засади оцінювання : монографія / Л. А. Пашко. – К. : Вид-во НАДУ, 2005. – 236 с.

167. Перхун Л. П. Методика оцінки результативності праці віддалених робітників / Л. П. Перхун, І. П. Манжула // Електронне науково-фахове видання "Ефективна економіка". – 2011. – № 9. – С. 149.

168. Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація : автореф. дис. на здоб. наук. ступ. доктора екон. наук : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / С. М. Петренко. – К., 2010. – 35 с.

169. Петрик О. А. Аудит у зарубіжних країнах : навч.-метод. посіб. для студентів вищих навчальних закладів / О. А. Петрик, М. Т. Фенченко. – К. : КНЕУ, 2002. – 168 с.

170. Писаренко Т. М. Облік, аналіз і контроль ефективності використання фінансових ресурсів у бюджетних установах (на матеріалах установ охорони здоров'я Волинської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Т. М. Писаренко. – Тернопіль, 2001. – 19 с.

171. Пісьмаченко Л. Реорганізація системи державного фінансового контролю в контексті адміністративної реформи в Україні / Л. Пісьмаченко, Р. Косинський // Вісник НАДУ. – 2011. – № 1. – С. 285–294.

172. Піхоцький В. Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів Державного бюджету України та їх використанням / В. Ф. Піхоцький // Фінанси України. – 2009. – № 3. – С. 75–82.

173. Плюта В. Сравнительный многомерный анализ в эконометрическом моделировании / В. Плюта ; пер. с польск. В. В. Иванова. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 176 с.

174. Пожар Т. О. Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спеціальність 08.00.08 / Т. О. Пожар ; НБУ України ДВНЗ "Українська академія банківської справи національного банку України". – Суми. – 2012. – 23 с.

175. Полінець О. П. Контроль в державному управлінні України : теоретико-організаційні питання : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. наук з держ. упр.: спец. 25.00.01 / О. П. Полінець ; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. – К., 2003. – 20 с.

176. Поляк Г. Б. Финансы : учебник / Г. Б. Поляк. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2013. – 735 с.

177. Пономаренко В. С. Багатовимірний аналіз соціально-економічних систем : навч. посіб. / В. С. Пономаренко, Л. М. Малярець. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2009. – 384 с.

178. Пономарьова Ю. В. Логістика : навч. посіб. / Ю. В. Пономарьова. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 192 с.

179. Прилипко С. І. Внутрішній аудит – запорука ефективного корпоративного управління / С. І. Прилипко, О. Ю. Редько // Урядовий кур'єр. – 2001. – № 180. – С. 7–8.
180. Про Державне казначейство України : Указ Президента України // Фінанси України. – 1996. – № 7. – С. 117–119.
181. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский. – М. : ИНФА-М, 1996. – 496 с.
182. Реформування фінансового контролю в Україні: проблемні питання та напрями їх вирішення : монографія / Л. В. Дікань, О. В. Кожушко, Т. О. Кривцова та ін. ; за заг. ред. канд. екон. наук, професора Дікань Л. В. – Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. – 220 с.
183. Рубан Н. І. Час незворотних перемін настав / Н. І. Рубан // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4(39). – С. 47–50.
184. Рябухин С. Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов / С. Н. Рябухин. – М. : Наука, 2004. – 284 с.
185. Саати Т. Принятие решений. Метод анализа иерархий / Т. Саати ; пер. с англ. Р. Г. Вачнадзе. – М. : Радио и связь, 1993. – 278 с.
186. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія / Л. А. Савченко. – Ірпінь : Акад. держ. податк. служби України, 2001. – 407 с.
187. Сагайдак Р. А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами : автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Р. А. Сагайдак. – К. : Національний аграрний університет, 2008. – 21 с.
188. Саунин А. В. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле : [науч.-метод. пособ.] / А. Н. Саунин. – М. : Финанс. контроль, 2004. – 144 с.
189. Свінціцький Е. М. Сутність та значення фінансового контролю у здійсненні фінансової діяльності держави / Е. М. Свінціцький // Наше право. – 2012. – № 4. – С. 14–19.
190. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку : монографія / Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна та ін. ; за заг. ред. к.е.н., проф. Дікань Л. В. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. – 96 с.
191. Скорба О. А. Виникнення та розвиток державного фінансово-господарського аудиту / О. А. Скорба // Економіка: проблеми теорії і практики. – 2010. – Вип. 261: В 7 т. – Т. V. – С. 1299–1306.

192. Слободяник Ю. Б. Стратегія формування і розвитку системи державного аудиту в Україні / Ю. Б. Слободяник // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". – 2011 – Спецвип. 33. – Ч.1. – С. 193–196.
193. Соменков А. Д. Парламентский контроль за исполнением Государственного бюджета : монография / А. Д. Соменков. – М. : Элиста : АПП "Джангар", 1998. – 128 с.
194. Спицнадель В. Н. Основы системного анализа : учеб. пособ. / В. Н. Спицнадель. – СПб. : Бизнес-пресса, 2000. – 326 с.
195. Стадніченко О. В. Бухгалтерський облік, контроль та аналіз видатків за захищеними статтями бюджету (на прикладі вищих навчальних закладів України) : автореф. дис. на здоб. наук. ступ. к.е.н. : спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / О. В. Стадніченко. – К. : ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана", 2011. – 22 с.
196. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TESIS "Аудит державних фінансів". – К. : Рахункова палата України, 2002. – 48 с.
197. Стельмах В. С. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд : монографія / В. С. Стельмах, А. О. Єпіфанов, І. В. Сало. – Суми : ВТД "Університетська книга", 2012. – 432 с.
198. Стефанюк І. Б. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та запровадження / І. Б. Стефанюк. – К. : Піраміда, 2005. – 144 с.
199. Суконников Е. С. Совершенствовать финансовый контроль / Е. С. Суконников // Финансы. – 2002. – № 12. – С. 15–18.
200. Сухарева Л. О. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика : монографія / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 289 с.
201. Табунщикова Т. Ф. Становление и развитие муниципального финансового контроля: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.10 "Финансы, денежное обращение, кредит" / Т. Ф. Табунщикова. – М., 2006. – 24 с.
202. Телепнева А. В. Финансовый контроль как функция государства / А. В. Телепнева // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2008. – № 2. – С. 58–60.
203. Тимохін М. Державний внутрішній аудит – нова форма контролю / М. Тимохін // Баланс–Бюджет. – 2011. – № 40. – С. 23–26.

204. Трайтлі В. Ю. Уточнення економічного змісту державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм / В. Ю. Трайтлі // Молодий вчений. – 2014. – № 8(11). – С. 45–48.
205. Уелш П. Независимость внешнего аудита государственного сектора и проблема политического выбора / П. Уэлш // EUROSA1. – 2009. – № 15. – С. 59–63.
206. Управління фінансовими ресурсами місцевого бюджету : монографія / Л. Ф. Кондусова, І. І. Нескородєва, І. І. Алексєєнко та ін. – Х. : ХНЕУ, 2011. – 266 с.
207. Урсіна О. М. Мета як рушійний елемент вдосконалення системи державного фінансового контролю / О. М. Урсіна // Актуальні проблеми державного управління: зб. наук. пр. ОРІДУ. – Одеса, 2006. – Вип. 2(26). – С. 143–149.
208. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2007. – 263 с.
209. Федеральная Счетная палата и земельные счетные палаты Германии. Подготовлено Главным контрольным управлением Президента РФ // Президентский контроль. – 1999. – № 1. – С. 35–36.
210. Филиппова В. В. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.12 / В. В. Филиппова. – М., 2005. – 26 с.
211. Футоранська Ю. М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – № 2(31). – С. 20–24.
212. Хмельков А. В. Формування цілісної системи державного фінансового контролю в Україні : монографія / А. В. Хмельков. – Х. : ХНУ ім. В. Н. Каразіна, 2012. – 292 с.
213. Хома Д. М. Внутрішній аудит у підвищенні ефективності діяльності підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 / Д. М. Хома ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2010. – 21 с.
214. Чечуліна О. Європейський досвід внутрішнього аудиту / О. Чечуліна // Фінансовий контроль. – 2011. – № 7(68). – С. 6–12.
215. Чорна А. М. Правове регулювання аудиторського фінансового контролю в Україні : монографія / А. М. Чорна. – Х. : Ніка Нова, 2013. – 196 с.
216. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3–12.

217. Чумакова І. Ю. Внутрішній аудит в Україні: організаційні засади створення в центральних органах виконавчої влади / І. Ю. Чумакова // *Фінанси України*. – 2011. – № 9(190). – С. 95–109.

218. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 / Н. В. Шевченко; Укр. акад банк. справи НБУ. – Суми, 2011. – 20 с.

219. Шевчук О. Концепція оцінки діяльності контрольних органів / О. Шевчук // *Фінансовий контроль*. – 2013. – № 8 (91). – С. 60–63.

220. Юргелевич С. В. Система державного фінансового контролю / С. В. Юргелевич // *Фінанси України*. – 2002. – № 4. – С. 138–143.

221. Юрій С. І. Казначейська система : підручник / С. І. Юрій, В. І. Стоян, М. Й. Мац. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 590 с.

222. Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В. М. Яценко // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2010. – № 3. – С. 34–35.

223. Biegelman M. Executive Roadmap to Fraud Prevention and Internal Control: Creating a Culture of Compliance / M. Biegelman. – Wiley : 2 edition, 2012. – 411 p.

224. Graham L. Internal Controls: Guidance for Private, Government, and Nonprofit Entities / L. Graham. – Wiley, 2007. – 256 p.

225. Hightower R. Internal Controls Policies and Procedures / Rose Hightower. – Wiley, 2008. – 272 p.

226. Hogg R. Probability and Statistical Inference / R. Hogg, V. Robert, A. Elliot. – 8th ed. – New Jersey : Prentice Hall, 2010. – 648 p.

227. Бурцев В. В. Основные принципы организации государственного финансового контроля в современных условиях [Електронний ресурс] / В. В. Бурцев // *Финансовый менеджмент*. – 2001. – № 2. – Режим доступу : <http://www.finman.ru>.

228. Бюджетний кодекс України від 09.07.2010 р. № 2478-VI. Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

229. Васильева М. В. Государственный финансовый контроль в управлении регионом [Электронный ресурс] / М. В. Васильева. – Режим доступа: <http://www.lib.ua-ru.net/diss/cont/70157.html>.

230. Внутрішній аудит у державному секторі : Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/101915>.

231. Даценко Г. В. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Г. В. Даценко, Д. В. Шпильова, К. Г. Синиченко. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64441.doc.htm.

232. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.

233. Звіт про виконання програми візиту делегації спеціалістів органів державної контрольно-ревізійної служби до Королівства Нідерландів на запрошення Національної академії фінансів та економіки Королівства Нідерландів, 1 – 5 листопада 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dkrs.gov.ua>.

234. Звіт про результати контрольних заходів, проведених протягом 2008 – 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.

235. Інструкція з інвентаризації матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ, затверджена наказом Державного казначейства України від 30.10.1998 р. № 90, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 16.11.1998 р. за № 728/3168 (в редакції наказу Державного казначейства України від 05.10.2005 р. № 184) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon.rada.gov.ua.

236. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 р. № 1217. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.

237. Кодекс Республики Казахстан от 04.12.2008 р. № 95-4 "Бюджетный кодекс Республики Казахстан" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pavlodar.com>.

238. Кодекс этики аудиторов России. Принятый Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 16 от 28 августа 2003 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [// www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

239. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 року № 158 [Електронний ресурс]: Офіційний сайт Верховної ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

240. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/>.

241. Ліщинська Л. Б. Аналіз існуючої системи державного внутрішнього фінансового контролю та основні напрями його розвитку [Електронний ресурс] / Л. Б. Ліщинська, Ю. М. Кирильчук. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.

242. Методика проведення органами державної контрольно–ревізійної служби державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання : Наказ Головки КРУ України від 04.08.2008 р. № 300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

243. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : Наказ Головки КРУ України від 13.03.2007 р. № 50 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

244. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми: Наказ Головки КРУ України від 15.12.2005 р. № 444 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.as-rada.gov.ua>.

245. Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України, затверджені наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29 жовтня 2013 року № 1277 України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ME131588.html.

246. Міністерство фінансов Киргизской Республики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.kg>.

247. Офіційний сайт Державної фінансової інспекції. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.

248. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

249. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

250. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевого бюджетів : Наказ Державного казначейства України від 28.11.2000 р. № 119 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : document.ua/nakaz-derzhavnogo-kaznacheistva-ukrayini-vid.

251. Порядок використання коштів, отриманих органами державної влади від надання ними послуг відповідно до законодавства, та їх

розміри : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.06.2001 р. № 702 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

252. Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ: Наказ Голодержказначейства України від 10.12.99 № 114, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 20.12.99 за № 890/4183 (із змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

253. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України : Наказ Державного казначейства України від 09.08.2004 р. № 136, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 30.08.2004 р. за № 1068/9667 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

254. Порядок обслуговування державного бюджету за видатками: наказ державного казначейства України від 25.05.2004 р. № 89, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 10.06.2004 р. за № 716/9315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

255. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.06.2014 р. № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

256. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 р. № 361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

257. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

258. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового діяльності бюджетних установ : Постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 р. № 1777 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

259. Порядок складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ : Наказ Державного казначейства України від 06.10.2000 р. № 100, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 25.10.2000 р. за

№ 747/4968 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

260. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 року № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-п>.

261. Принципи корпоративного управління : Рішення Держкомісії 3 цінних паперів та фондового ринку від 11.12.2003 р. № 571 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KL140337.htm.

262. Про відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належать до сфери їх управління : Положення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

263. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : Закон України від 15.12.2005 р. № 3202-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3202-15>.

264. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26.01.93 № 2939-XII (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

265. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України № 2939-XII від 26.01.93 (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

266. Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку : Положення, затверджене наказом Державного казначейства України від 24.05.1995 р. № 88, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 р. за № 168/704 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

267. Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету : Наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2002 р. № 52, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 01.02.2002 р. за № 86/6374 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

268. Про затвердження методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ : Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг від 27 вересня 2005 року № 4660 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.uazakon.com/document/fpart38/.

269. Про затвердження положень про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділи : Наказ Міністерства фінансів України від 03.10.2011 р. № 1236, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 19.10.2011 р. за № 1212/19950 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

270. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів" від 12.05.2007 р. № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

271. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.

272. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.93 № 2940-XII №3202–IV (зі змінами станом на 16.10.2012 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

273. Про планування контрольної-ревізійної роботи органами державної контрольної-ревізійної служби: Положення, затвержене наказом Голови ДФІ від 26.10.2005 р. № 319 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

274. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України : Указ Президента України від 23.04.2011 р. № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

275. Про Рахункову палату : Закон України № 315/96-ВР від 11.07.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

276. Про Рахункову палату України : Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.

277. Продовження реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні : Указ Кабінету Міністрів України від 18.03.2010 р. № 13025/0/1-10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua.

278. Професійно-кваліфікаційна характеристика посади "державний аудитор (головний, провідний, старший)" : Наказ Головки КРУ України від 26.07.2006 р. № 228 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www.dkrs.gov.ua](http://www.dkrs.gov.ua).

279. Сайт Державної фінансової інспекції. – Режим доступу : www.dkrs.gov.ua.

280. Симоненко В. Бюджетной системе Украины необходимо глубокое стационарное лечение [Электронный ресурс] / В. Симоненко. – Режим доступа : www.ac-rada.gov.ua.

281. Скоропад І. С. Державний фінансовий контроль в Україні / І. С. Скоропад, Н. І. Пахолок // Збірник науково-технічних праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.07 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nbuv.gov.ua>.

282. Стандарт державного фінансового контролю за Стандарти внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>.

283. Стандарти внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.

284. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами, яка схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17.10.2007 р. №888-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ac-rada.gov.ua.

285. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. № 774-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/.

286. Ярова Ю. Ю. Сутність внутрішнього контролю на підприємствах України [Електронний ресурс] / Ярова Ю. Ю. Режим доступу : http://www.rusnauka.com/31_PRNT_2010/Economics.

287. Auditing in public institution / Macarie Felicia Cornelia. – Bucuresti: Tritonic Books, 2013. – 220 p. – Access mode : <http://www.apubb.ro/wp-content/uploads/2011/02/Auditing-in-Public-Institutions-Suport-de-curs.pdf>.

288. Guidance on the risk – based approach to combating money laundering and terrorist financing. High level principles and procedures [Electronic resource] / FATF/OECD, 2007. – June. – Access mode : www.fatf-gafi.org.

Додатки

Додаток А

Визначення контролю

Таблиця А.1

Сучасні визначення поняття "контроль"

Автори	Визначення
Білуха М. Т. [26, с. 6]	Контроль – це система нагляду та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу виявленням відхилень, допущеним у процесі таких рішень
Бутинець Ф. Ф. [30, с. 10]	Контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів
Енциклопедичний словник бізнесмена [79, с. 319]	Контроль – це вимірювання та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу і прийняття заходів, що корегують їх
Жила В. Г. [82, с. 4]	Контроль – це процес, що забезпечує відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням та спрямований на успішне досягнення поставлених цілей
Лапицька С. Ю. [129, с. 21]	Контроль – це процес, що забезпечує відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим рішенням, спрямований на успішні досягнення поставлених цілей
Литвинчук Т. В. [128, с. 32]	Контроль – це форма зворотного зв'язку, за допомогою якої керуюча система одержує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та використання управлінських рішень
Лушкін В. А. [128]	Контроль – це система спостереження та перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкта управління з метою визначення обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень та результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог цих рішень, інформування про ці явища керівних органів та усунення несприятливих ситуацій
Павлюк В. В. [164, с. 5]	Контроль – це елемент управління, є складним процесом, спрямованим на перевірку відповідності контрольованих об'єктів вимогам, виданим параметрам
Пушкар М. С. [164]	Контроль – це завершальний етап управлінської діяльності, що дозволяє співставити досягнені результати з запланованими
Райзберг Б. А. [181, с. 161]	Контроль – це складова управління економічними об'єктами та процесами, що полягає в спостереженні за об'єктом з метою перевірки відповідності об'єкта спостереження бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами
Усач Б. Ф. [205, с. 10]	Контроль – це повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності
Шевчук В. А. [219, с. 69]	Контроль – це протистояння, яке висувається проти тверджень, що знаходяться в документах

Функції державного фінансового контролю

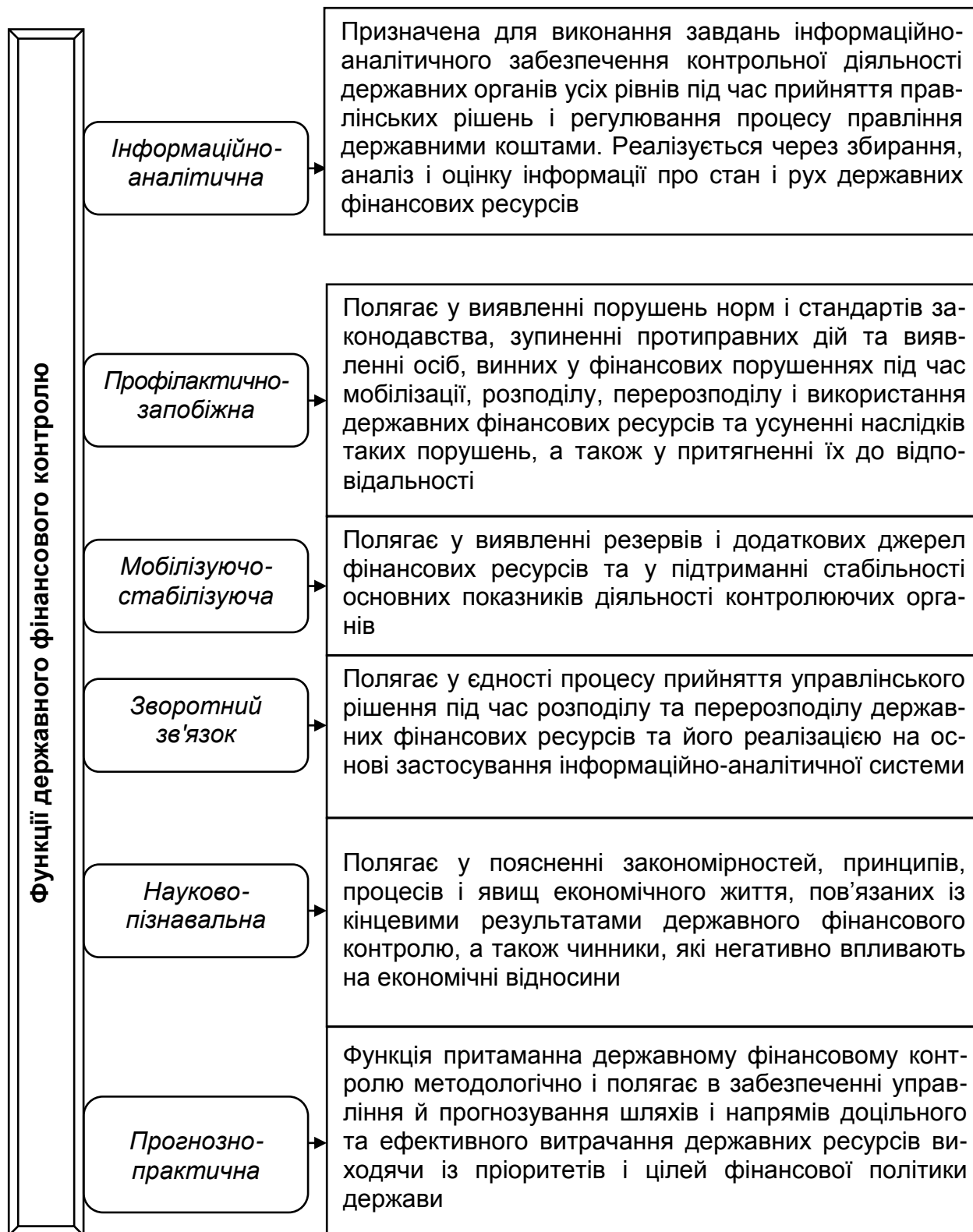


Рис. Б.1. Функції державного фінансового контролю
(узагальнено авторами на матеріалах робіт [22; 57; 58])

Кодекс етики державних аудиторів

Глава 1. Вступ

Концепція, контекст і предмет Кодексу етики

1. INTOSAI вирішила запровадити міжнародний кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектору.

2. Кодекс етики – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу контролерів (аудиторів). Незалежність, повноваження та функції контролерів державного сектору вимагають від ВОКДФ, їхніх працівників та будь-якого тимчасового співробітника, який має повноваження здійснювати перевірки, дотримуватися важливих вимог професійної етики. У будь-якому кодексі етики контролерів (аудиторів) державного сектору повинні розглядатися деонтологічні аспекти роботи державних службовців загалом, а також вимоги професійної етики, які стосуються контролерів, зокрема, включаючи професійні обов'язки останніх.

3. Ураховуючи прийняту в Лімі Декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів, кодекс етики має сприйматися як доповнення, що посилює Стандарти INTOSAI з контролю, оприлюднені Комісією INTOSAI зі стандартів контролю у червні 1992 року.

4. Кодекс етики INTOSAI стосується кожного окремого контролера (аудитора), керівника ВОКДФ, високих посадовців, а також всіх осіб, які наймаються ВОКДФ чи працюють у ньому та залучаються до контрольних заходів. Утім не слід розглядати Кодекс як такий, що впливає на штатний розпис ВОКДФ. З огляду на культурне, мовне, правове та соціальне розмаїття країн, кожний ВОКДФ має розробити такий кодекс етики, який відповідає його місцевим умовам. Було б доцільно, щоб в таких національних кодексах етики чітко визначалися деонтологічні принципи. У цьому контексті Кодекс етики INTOSAI може слугувати типовим зразком для національних кодексів етики. Кожний ВОКДФ має забезпечити ознайомлення всіх своїх контролерів (аудиторів) із цінностями та принципами, застереженими в національному кодексі етики, та їх дотримання.

5. Поведінка контролера (аудитора) повинна бути бездоганною у будь-який час і за будь-яких обставин. Будь-яке невиконання професійних обов'язків чи відхилення від встановлених норм поведінки контролера (аудитора) ставлять сумлінність контролера, ВОКДФ, який вони репрезентують, а також якість та обґрунтованість контролю під сумнів і можуть викликати настороженість стосовно надійності та компетентності самого ВОКДФ. Прийняття та застосування кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектору сприяють зміцненню довіри до них і їхньої роботи.

6. Дуже важливо, щоб ВОКДФ сприймався із почуттям довіри, впевненості та поваги. Такому ставленню контролер сприяє шляхом прийняття та дотримання вимог професійної етики, ключовими принципами якої є такі слова, як сумлінність, незалежність і об'єктивність, конфіденційність та компетентність.

Довіра, впевненість і повага

7. Законодавча та/або виконавча влада, громадськість, а також об'єкти контролю вправі чекати від ВОКДФ, щоб його поведінка та методологія не викликали жодних підозр чи жодних зауважень і заслуговували на повагу та довіру.

8. Поведінка контролерів (аудиторів) має сприяти співпраці та добрим стосункам між ними самими та в рамках їхньої справи, тому що підтримка, яку вони надають загальній справі, та співпраця, яку вони підтримують між собою, видаються головними елементами професіоналізму. Довіра та повага до контролера з боку громадськості є, як правило, результатом звершень всіх контролерів минулого та сучасності. Тому справедливість та збалансованість стосунків контролера зі своїми колегами відповідають як їх інтересам, так і всієї громадськості.

9. Законодавча та/або виконавча влада, громадськість, а також об'єкти контролю вправі бути впевненими в тому, що будь-яку роботу ВОКДФ здійснює справедливо та неупереджено. Відповідно непересічного значення набуває існування національного кодексу етики чи аналогічного документа, який регулював би надання послуг.

10. Потреба у повазі виявляється на всіх рівнях суспільства. Тому видається дуже важливим, щоб будь-яка поінформована третя особа сприймала стосунки та політику ВОКДФ як чітко визначені та дійові.

11. Будь-яка діяльність ВОКДФ повинна витримувати екзамен з боку законодавчої та/або виконавчої влади, громадськості на предмет правильності та дотримання національного кодексу етики.

Глава 2. Сумлінність

12. Сумлінність знаходиться в центрі всіх цінностей будь-якого кодексу етики. Контролери (аудитори) зобов'язані дотримуватися суворих правил поведінки (наприклад, демонструвати чесність та щирість) під час виконання ними своїх службових обов'язків і у їхніх стосунках зі співробітниками об'єктів контролю. Для збереження довіри з боку громадськості поведінка контролерів (аудиторів) не повинна викликати жодної підозри або сумніву.

13. Сумлінність може вимірюватися термінами точності та справедливості. Сумлінність вимагає від контролерів (аудиторів) дотримання стандартів контролю і принципів професійної етики як із точки зору форми, так і суті.

Сумлінність також вимагає від контролерів (аудиторів) дотримання принципів незалежності та об'єктивності, демонстрування бездоганної професійної поведінки у будь-який час, прийняття рішень в інтересах суспільства, а також виявлення чесності в їхній роботі та використанні коштів ВОКДФ.

Глава 3. Незалежність, об'єктивність та неупередженість

14. Необхідно, щоб контролери-аудитори були незалежними від об'єктів контролю і від будь-яких інших зацікавлених зовнішніх груп. А це вимагає від контролерів-аудиторів поводитися у такий спосіб, щоб їхня незалежність зміцнювалася чи, якнайменш, не послаблювалася.

15. Контролери-аудитори повинні не тільки залишатися незалежними від об'єктів контролю і від будь-яких інших зацікавлених груп, але й бути об'єктивними у процесі вирішення проблем і питань, над якими вони працюють.

16. Важливо, щоб контролери-аудитори були незалежними та неупередженими не тільки у дійсності, але й в уявленні людей.

17. Коли йдеться про питання здійснення контролю, необхідно, щоб особисті чи зовнішні інтереси не зашкоджували незалежності контролерів.

Наприклад, їх незалежності може бути завдано шкоди тиском чи впливом на них із зовні, їх упередженням проти підконтрольних посадових осіб, організацій, проектів або програм; тим, що в недалекому минулому вони працювали в підконтрольній організації; приватними чи фінансовими зв'язками, які можуть бути в основі конфліктів інтересів чи родинних зв'язків.

Контролери-аудитори повинні утримуватися від будь-якої роботи, у якій вони мають особисті інтереси.

18. Важливо, щоб контролери-аудитори виявляли об'єктивність та неупередженість у будь-якій їхній діяльності, зокрема в їхніх звітах, які повинні бути чіткими та об'єктивними. Тому точка зору, що міститься в окремих висновках і звітах, має спиратися виключно на докази, отримані та зібрані із дотриманням стандартів контролю ВОКДФ.

19. Контролери-аудитори повинні користуватися відомостями, що їм надають об'єкти контролю. У своїх висновках контролери мають неупереджено враховувати такі відомості. Крім того, їм також необхідно вишукувати інформацію, яка дає уявлення про об'єкт контролю та інші сторони контролю. Однак висновки аудиторів не повинні залежати від такої інформації.

Політичний нейтралітет

20. ВОКДФ повинен дотримуватися політичного нейтралітету у дійсності та на словах. Відповідно, для неупередженого виконання своїх контрольних повноважень контролери-аудитори мають оберігати їхню незалежність від будь-якого політичного впливу. Це питання набуває актуальності, коли ВОКДФ тісно співпрацює із законодавчою та/або виконавчою владою й іншими органами державної влади, яким законом надано право розглядати його звіти.

21. У випадках, коли контролери-аудитори займаються чи мають намір зайнятися політичною діяльністю, вони повинні враховувати наслідки, які така діяльність може мати чи має для неупередженого виконання ними своїх службових обов'язків. Якщо контролерам дозволяється займатися політикою, вони мають усвідомлювати, що політична діяльність може спричинити конфлікти професійного характеру.

Конфлікт інтересів

22. У випадках, коли контролерам-аудиторам дозволяється консультувати об'єкт контролю чи надавати йому послуги, не пов'язані з контрольними заходами, вони повинні турбуватися про те, щоб такі послуги не спричинили конфліктів інтересів. Зокрема, контролери-аудитори мають слідкувати за тим, щоб їхні поради чи послуги не склалися з функцій чи адміністративних прерогатив, які належать до сфери виключної компетенції відповідальних посадових осіб об'єкта контролю.

23. Контролери-аудитори повинні охороняти свою незалежність і уникати будь-яких конфліктів інтересів, відмовляючись приймати подарунки чи знаки подяки, що можуть вплинути чи, можливо, впливають на їхню незалежність та сумлінність.

24. Контролерам-аудиторам слід уникати стосунків із відповідальними посадовими особами, співробітниками об'єкта контролю й іншими особами, що можуть вплинути на їх спроможність діяти чи сприйматися такими, що діють незалежно, або можуть підірвати таку спроможність чи поставити її під загрозу.

25. Контролери-аудитори не можуть використовувати своє службове становище в особистих інтересах, і вони повинні уникати стосунків, що можуть приховувати ризик корупції чи здатні поставити під сумнів їхню об'єктивність та незалежність.

26. Контролери-аудитори не мають права використовувати відомості, отримані на виконання їхніх службових обов'язків, з метою одержання переваг для себе чи інших осіб. Так само вони не можуть поширювати відомості, що можуть надати іншим особам чи організаціям несправедливу чи необґрунтовану перевагу; вони також не повинні використовувати такі відомості для ушкодження інших осіб.

Глава 4. Професійна таємниця

27. Ревізори не можуть ні в усній, ні у письмовій формі надавати третім особам відомості, отримані під час перевірки, за винятком випадків, передбачених статутними чи іншими обов'язками ВОКДФ у рамках його нормальних процедур або чинного законодавства.

Глава 5. Компетентність

28. Для компетентного та неупередженого здійснення своїх повноважень контролери-аудитори зобов'язані поводити себе професійно у будь-який час і під час виконання своїх службових обов'язків суворо дотримуватися професійних вимог.

29. Контролери-аудитори не повинні займатися діяльністю, яка виходить за межі їхньої компетенції.

30. Контролери-аудитори мають знати та застосовувати чинні стандарти, політику і процедури контролю, бухгалтерського обліку та управління фінансами. Вони повинні також знати конституційні, юридичні та інституційні принципи і норми, що регулюють діяльність об'єкта контролю.

Професійний розвиток

31. Контролери-аудитори зобов'язані використовувати всі свої професійні знання для здійснення перевірок і нагляду за ними, а також для підготовки відповідних звітів.

32. Для здійснення перевірок контролери-аудитори повинні використовувати найкращі методи та практику. Коли вони здійснюють перевірку чи складають звіт, мають дотримуватися головних загальноприйнятих принципів і стандартів контролю.

33. Контролери-аудитори зобов'язані постійно підтримувати на належному рівні та удосконалювати свої професійні знання, які їм потрібні для виконання професійних обов'язків.

Сучасні погляди на визначення поняття "фінансова безпека"

Автор	Визначення
Куркін М. В., Понікаров В. Д., Назаренко Д. В. [126]	Фінансова безпека – це ступінь захищеності фінансових інтересів усіх пов'язаних із його діяльністю суб'єктів зовнішнього середовища та працівників підприємства; достатній рівень забезпечення фінансовими ресурсами процесів задоволення потреб підприємства та всіх пов'язаних із його діяльністю суб'єктів; високий професіоналізм і кваліфікація фінансових менеджерів та виконавців функцій контролю діяльності підприємства
Геєц В. М., Кизим М. О., Клебанова Т. С. та інші [126]	Фінансова безпека – це такий стан фінансової, грошово-кредитної, валютної, банківської, бюджетної, податкової систем, який характеризується збалансованістю, стійкістю до внутрішніх і зовнішніх негативних впливів, здатністю забезпечити ефективне функціонування національної економічної системи та економічного зростання
Донець Л. І., Ващенко Н. В. [71]	фінансова безпека – це стан найбільш ефективного використання корпоративних ресурсів підприємства, виражений у найкращих значеннях фінансових показників прибутковості і рентабельності бізнесу, якості управління, використання основних і оборотних засобів підприємства, структури його капіталу, норми дивідендних виплат за цінними паперами підприємства
Проект Концепції фінансової безпеки України [116]	Фінансова безпека – це складова економічної безпеки, яка характеризує стан захищеності життєво важливих інтересів держави, регіонів, підприємницьких структур і громадян у фінансовій сфері від впливу широкого кола негативних чинників (загроз)
Кузенко Т. Б., Мартюшева Л. Є., Грачов О. В., Литовченко О. Ю. [137]	Фінансова безпека – це кількісно і якісно детермінований рівень фінансового стану підприємства, що забезпечує стабільну захищеність його пріоритетних, збалансованих, фінансових інтересів від ідентифікованих реальних і потенційних загроз зовнішнього та внутрішнього характеру, параметри якого визначаються на основі його фінансової філософії і створюють необхідні передумови фінансової підтримки його стійкого зростання в поточному і перспективному періодах

Визначення поняття "державний фінансовий аудит"
(узагальнено авторами)

Джерело	Визначення державного фінансового аудиту
Господарський кодекс України. Науково-практичний коментар [2]	Різновид державного контролю, призначений контролювати діяльність осіб, наділених правом управління публічними фінансами (керівництво державний підприємств, установ та організацій тощо)
Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" [14]	Різновид державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю
Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна"[13]	Перевірка та аналіз фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю
Немченко В. В. [1, с. 55]	Форма державного фінансового контролю, спрямована на сприяння бюджетним установам, державним підприємствам, а також суб'єктам господарювання, які отримують державні кошти, у запобіганні фінансовим порушенням, ефективному використанні бюджетних коштів державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку та складання достовірної фінансової звітності
Жирна Ж. А. [4, с. 293]	Інститут державного аудиту, який діє від імені та в інтересах суспільства, має право на незалежну і самостійну оцінку дій органів влади, є не тільки найважливішим елементом системи попередження можливих помилок планування та порушення виконання, але також виконує функцію забезпечення законності рішень держави
Дікань Л. В. [3, с. 23]	Перевірка та аналіз законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів активів, майна правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності а також доцільності управлінської діяльності з метою надання рекомендацій щодо покращення діяльності об'єкта

**Трансформація головних завдань органу
державного фінансового контролю**

Редакція Закону	Завдання державної контрольно-ревізійної служби / органу державного фінансового контролю
1	2
<p>Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" № 2939-XII від 26.01.1993 р.</p>	<p><i>Стаття 2. Головні завдання державної контрольно-ревізійної служби.</i></p> <p>Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.</p> <p>Державний контроль здійснюється у формі ревізій і перевірок.</p> <p>Ревізія – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт.</p> <p>Перевірка – це обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою</p>
<p>Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" в редакції від 05.01.2006 р.</p>	<p><i>Стаття 2. Головні завдання державної контрольно-ревізійної служби.</i></p> <p>Головним завданням державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують</p>

1	2
	<p>(отримували в періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), виконання місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.</p> <p>Державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудиту та інспектування.</p> <p>Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінку викладаються у звіті.</p> <p>Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті.</p> <p>Порядок проведення державною контрольно-ревізійною службою державного фінансового аудиту та інспектування встановлюється Кабінетом Міністрів України.</p> <p>На підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період їх фінансово-господарської діяльності відповідно до цього Закону проведено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою органів державної контрольно-ревізійної служби не проводиться</p>
Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю" № 2939-XII в редакції від 02.12.2012 р.	<p><i>Стаття 2. Головні завдання органу державного фінансового контролю.</i></p> <p>Головними завданнями органу державного фінансового контролю є: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання</p>

1	2
	<p>державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів, дотриманням законодавства про державні закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи.</p> <p>Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування</p>
<p>Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю" № 2939-ХІІ в редакції від 10.02.2015 р.</p>	<p><i>Стаття 2. Головні завдання органу державного фінансового контролю.</i></p> <p>Головними завданнями органу державного фінансового контролю є: здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням бюджетного законодавства, дотриманням законодавства про державні закупівлі, діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні.</p> <p>Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування</p>

Принципи аудиту державного сектору згідно з ISSAI 100 [67]



Рис. Ж.1. Принципи аудиту державного сектору згідно з ISSAI 100 [67]

Фундаментальні принципи державного аудиту

Назва принципу	Сутність принципу
1	2
Загальні принципи	
Етика і незалежність	Аудитори повинні відповідати етичним нормам і бути незалежними
Професійне судження, належна обережність і скептицизм	Аудитори повинні дотримуватись професійної поведінки, застосовуючи професійний скептицизм, професійне судження і належну обережність в ході проведення аудиту. У процесі цього вони повинні гарантувати професійність своїх дій. Професійне судження передбачає застосування колективних знань, навичок і досвіду у процесі аудиту. Аудитори повинні уникати будь-яких дій, які могли б дискредитувати їх роботу
Контроль якості	Аудитори повинні проводити аудит відповідно до професійних стандартів контролю якості. Контроль якості вищого органу державного аудиту (ВОДА) політики і процедур повинен відповідати професійним стандартам. Мета полягає в тому, щоб переконатися, що перевірки проводяться на стабільно високому рівні
Аудиторські групи та навички	Аудитори повинні володіти знаннями і навичками, необхідними для успішного завершення аудиту. Це включає розуміння і практичний досвід з виду аудиту, що проводиться, ознайомлення з застосовуваними стандартами і законодавством, розуміння діяльності підприємства. Аудитори повинні підтримувати свою професійну компетентність через безперервний професійний розвиток. У певних випадках або за необхідності, відповідно до повноважень ВОДА та чинного законодавства, аудитор може використовувати роботу внутрішніх аудиторів, інших аудиторів або експертів. Тим не менш, ВОДА несе виняткову відповідальність за висновки, надані з використанням роботи, виконаної третіми особами
Аудиторський ризик	Аудитори повинні управляти ризиками надання звіту, який не відповідає обставинам аудиту, тобто є недоречним. У цьому разі здійснює процедури для зменшення ризику, визнаючи, що обмеження, властиві всім видам аудиту, випивають на неможливість забезпечити абсолютну впевненість. Коли мета полягає в забезпеченні достатньої впевненості, аудитор повинен знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня, враховуючи обставини аудиту
Суттєвість (матеріальність)	Аудитори повинні розглядати суттєвість у процесі аудиту. Суттєвою є інформація, знання якої користувачами може вплинути на їх рішення. Визначення суттєвості є предметом професійного судження аудитора. Суттєвість може мати як кількісні, так і якісні аспекти. Міркування суттєвості впливають

Закінчення додатка 3

Закінчення табл. 3.1

1	2
	на рішення, що стосуються характеру, термінів проведення, обсягу аудиторських процедур та оцінки результатів аудиту. Міркування можуть містити проблеми зацікавлених сторін, суспільні інтереси, нормативні вимоги і наслідки для суспільства
Документація	Аудитори повинні готувати аудиторську документацію детально, щоб забезпечити чітке уявлення про виконані роботи, докази, отримані висновки. Аудиторська документація повинна містити стратегію аудиту та план аудиту
Комунікація	Аудитори повинні встановити ефективні комунікації в процесі аудиту, що містить отримання інформації, яка належить до аудиту, та забезпечення своєчасних спостережень для повноти висновків
Планування аудиту	<p>Аудитори повинні гарантувати, що умови аудиту чітко встановлені. У плані має бути наявна важлива інформація, що може містити тему, масштаби і цілі аудиту, доступ до даних, звіт, який буде результатом аудиту, процес аудиту, звернення осіб, а також роль і відповідальність різних сторін угоди. Аудитори повинні отримати уявлення про характер аудіюваної особи, що містить розуміння відповідних цілей, операцій, нормативно-правової бази, внутрішнього контролю, фінансової та інших систем і бізнес-процесів, дослідження потенційних джерел аудиторських доказів.</p> <p>Аудитори повинні планувати свою роботу, щоб переконатися, що аудит проводиться ефективно. Планування потрібно для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Планування конкретних аудитів містить стратегічний і оперативний аспекти. Стратегічне планування має визначити сферу аудиту, цілі і підхід. Оперативне планування передбачає встановлення графіка аудиту та визначення характеру, часових рамок і масштаб аудиторських процедур. План аудиту має реагувати на значні зміни в обставинах і умовах аудиту, а тому є повторюваним процесом, який відбувається в ході аудиту</p>
Проведення аудиту	Аудитори повинні виконувати аудиторські процедури, які забезпечують достатні докази, що підтверджують аудиторський висновок. Аудитор повинен дотримуватися всіх вимог щодо конфіденційності, оцінити аудиторські докази і на їх підставі зробити висновки
Звітність і реалізація матеріалів аудиту	<p>Аудитори повинні підготувати звіт на основі зроблених висновків.</p> <p>Процес аудиту містить підготовку звіту, повідомлення зацікавлених сторін про результати аудиту, інших осіб, відповідальних за управління, та широкої громадськості. Метою є також сприяння вжиттю подальших заходів і корегувальних дій</p>

Базові принципи державного аудиту, адаптовані під стандарти INTOSAI [67]

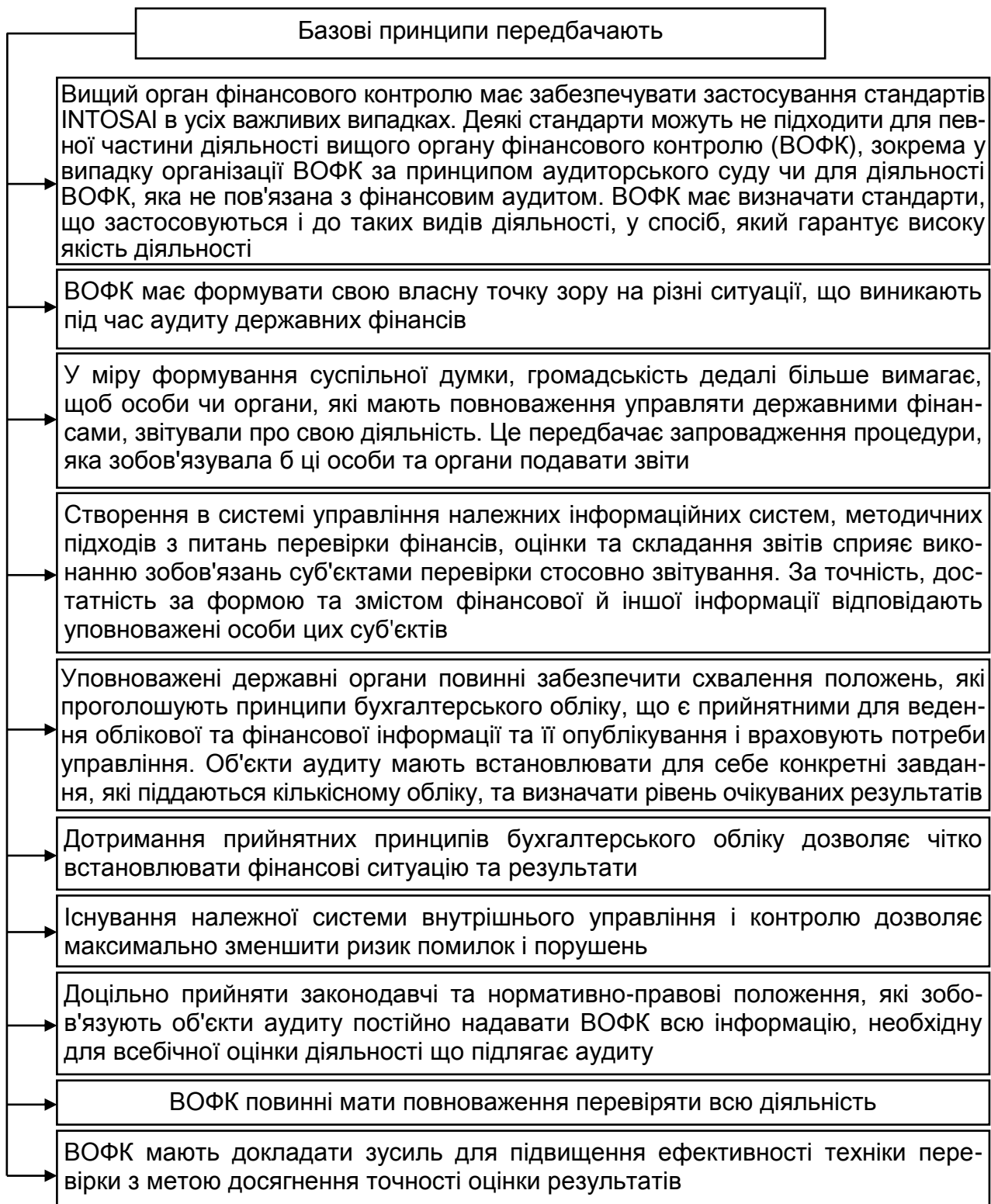


Рис. И.1. Базові принципи державного аудиту, адаптовані під стандарти INTOSAI [67]

**Найбільш поширені погляди на визначення поняття
"внутрішній контроль"**

Джерела	Визначення	Ключові ознаки
Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [239]	Інструмент управління, що дає змогу керівництву органів державного і комунального сектору перевірити стан виконання завдань органу	Інструмент
Кулаковська Л. П. [124]	Процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети	Процес
Ярова Ю. Ю. [286]	Система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних із метою найбільш ефективного використання працівниками своїх обов'язків із забезпечення та здійснення господарських операцій	Система заходів
Бутинець Т. А. [30]	Діяльність спеціально створеного підрозділу з метою забезпечення сталості діяльності підприємства в умовах нестабільного зовнішнього середовища	Діяльність
Корінько М. Д. [117]	Функція управління сучасним підприємством, що полягає в своєчасному відстеженні відхилень від заданих параметрів основних показників діяльності	Функція управління
Ковальчук С. Т. [108]	Контроль за господарськими процесами	Контроль
Сіроткін О. О. [193]	Інструмент управління, що застосовується з метою забезпечення ефективного функціонування окремих підрозділів підприємства	Інструмент
Дрозд І. К. [75]	Система заходів, що здійснюються на підприємстві з метою належного рівня щодо забезпечення та здійснення господарських операцій	Система заходів
Нескородєв Ю. В. [154]	Господарський контроль, що полягає в циклічній етапності управління	Контроль
Довбня В. Д. [70]	Система управлінських заходів, спрямованих на аналіз, оцінку та прогнозування діяльності підприємств в аспекті окремих напрямів	Система заходів

Вищі контрольні органи зарубіжних країн

Таблиця Л.1

Особливості діяльності вищих контрольних органів зарубіжних країн

Вищий контрольний орган	Особливості діяльності
1	2
Рахункова палата Туреччини	Особлива увага приділяється підготовці та відбору фахівців, особливо професійного персоналу. Головні старші аудитори й аудитори згідно із законом про Рахункову палату Туреччини та законом про державний персонал починають свою кар'єру в Рахунковій палаті з посади аудитора-асистента. Аудитор-асистент проходить у Рахунковій палаті дворічне стажування і тільки після успішного складання екзамену його приймають на роботу [1]
Головне контрольно-ревізійне управління США	Має доступ практично до всіх фінансових документів міністерств і відомств. За дорученням палат і комісій Конгресу США чи навіть окремих конгресменів Головне контрольно-ревізійне управління може здійснювати оцінку результативності державних програм і діяльності федеральних відомств; проводити спеціальні обстеження і перевірки обґрунтованості цін на продукцію; фінансово-економічних аспектів контрактів міністерства оборони. Інспектори Головного контрольно-фінансового управління перевіряють також діяльність ревізорів виконавчої влади. В окремих випадках перевірки здійснюються в координації зі слідчими органами міністерства юстиції та іншими органами, наділеними відповідними повноваженнями [10]
Рахункова палата Франції	Контролює фінансову діяльність адміністративних інститутів, виявляє їх помилки і прорахунки, що завдають шкоди державним фінансам. Вона перевіряє, як саме використовуються кредити, фонди і цінності, управління якими доручено державним службам та іншим офіційним юридичним особам, здійснює контроль за різноманітними установами в сфері соціального забезпечення, рахунками державних підприємств і їх філій. Також (в окремих випадках) здійснює контроль за приватними юридичними особами з числа тих, що одержують допомогу

1	2
	<p>держави. Органами державного фінансового контролю у Франції є також Генеральна інспекція фінансів і Генеральна інспекція адміністрації.</p> <p>Перебуваючи в безпосередньому підпорядкуванні міністра економіки і фінансів Генеральна інспекція фінансів виконує функції контролю на місцях за діяльністю служб Міністерства економіки і фінансів. Вона контролює діяльність усіх призначених державою бухгалтерів та адміністративної бухгалтерії вторинних розпорядників кредитів, державних підприємств, а також тих недержавних органів і підприємств, що перебувають під фінансовим контролем держави. Ця ж установа організовує та здійснює дослідження економічних проблем на замовлення державних органів, а також за власною ініціативою [10]</p>
Європейська рахункова палата	<p>Складається з 15 членів, кожен із яких представляє країну-члена Європейського співтовариства. Термін її повноважень становить 6 років, причому призначення відбувається не одноразово, а в кілька етапів. Завдання Європейської рахункової палати полягає у здійсненні нагляду за фінансовою діяльністю Європейського співтовариства і забезпеченні гласності в управлінні фінансами</p>
Європейський парламент	<p>Проводить попередній фінансовий контроль під час розгляду проекту бюджету, здійснює поточний контроль за допомогою запитів, а в якості подальшого контролю приймає звіт про виконання бюджету</p>
Європейська система центральних банків (ЄСЦБ) і Європейський центральний банк (ЄЦБ)	<p>Головною метою ЄСЦБ є підтримка стабільності цін. Безпосереднє її функціонування забезпечується ЄЦБ, наділеним широкими повноваженнями, в тому числі в сфері банківського контролю і нагляду [7]</p>

Людський фактор

Таблиця М.1

Погляди на визначення поняття "людський фактор"

Автор	Визначення
Абсава М. Д.	Дотримується думка, що людський фактор потрібно розглядати не як спільну, а як специфічну категорію певного способу виробництва, а саме такого суспільства, в якому людина розглядається не лише як головна продуктивна сила, як передумова і активний елемент виробництва, а як одночасно початковий і кінцевий пункт всього суспільного руху, як його активний початок і кінцевий результат, як головний засіб і дійсна мета суспільного виробництва [1, с. 44–45]
Бабосова Є. М.	Людський фактор – це цілісна система соціальної діяльності, спрямованої на зміну, розвиток і вдосконалення суспільства та умов життєдіяльності самої людини [20, с. 28]
Ільїн О. І.	Людський фактор – це категорія не економічна, а соціологічна, оскільки містить весь спектр стосунків у суспільстві [54, с.11]. Проте вчений доводить, що це поняття характеризує не спосіб виробництва, а виражає сукупність соціальних явищ для даної епохи
Заславська Т. І.	Людський фактор – це система взаємодіючих, що займають різне положення класів, шарів і груп, діяльність і взаємодія яких забезпечує прогресивний розвиток суспільства [46, с. 35]
Антоненко В. Г.	Людський фактор – це вираження дієвої сутності людини, активний дієвий прояв, реалізація людиною її інтересів, здібностей, світоглядних і ціннісних установок, творчої енергії та волі в здійсненні суспільних цілей і завдань [129, с. 91]
Загуменна Н. В.	Людський фактор – це комплекс психофізіологічних особливостей людини та її соціальних ролей, що визначають функціонування людини як суб'єкта діяльності в системі соціальних, економічних, виробничих, науково-технічних, організаційно-управлінських та інших стосунків [44, с. 69]

Регресійні моделі

Розрахунок Н.1

Регресійна модель величини виявлених порушень у відповідному кварталі

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y
Independent variable: t
Linear model: $Y = a + b \cdot X$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	3,462	0,192126	18,0195	0,0000
Slope	0,0927794	0,0198691	4,66952	0,0004

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	2,92673	1	2,92673	21,80	0,0004
Residual	1,87917	14	0,134226		
Total (Corr.)	4,80589	15			

Correlation Coefficient = 0,780376

R-squared = 60,8987 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 58,1057 percent

Standard Error of Est. = 0,366369

Mean absolute error = 0,260235

Durbin-Watson statistic = 1,11168 (P=0,0123)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,221793

The StatAdvisor

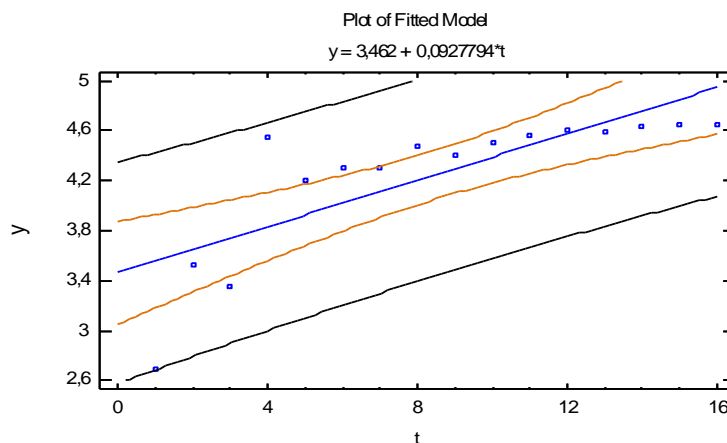
The output shows the results of fitting a linear model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = 3,462 + 0,0927794 \cdot t$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 60,8987% of the variability in y. The correlation coefficient equals 0,780376, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,366369. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,260235 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0,05, there is an indication of possible serial correlation at the 95,0% confidence level. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern that can be seen.



Продовження розрахунку Н.1

Predicted Values

		95,00%		95,00%	
<i>Predicted</i>		<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
<i>X</i>	<i>Y</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
1,0	3,55478	2,68403	4,42553	3,17962	3,92994
16,0	4,94647	4,07572	5,81722	4,57131	5,32163

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 31,2056% higher than the currently selected linear model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Double reciprocal model: $Y = 1/(a + b/X)$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	0,204664	0,00417838	48,9818	0,0000
Slope	0,169688	0,0132783	12,7794	0,0000

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	0,0250512	1	0,0250512	163,31	0,0000
Residual	0,00214753	14	0,000153395		
Total (Corr.)	0,0271988	15			

Correlation Coefficient = 0,95971

R-squared = 92,1043 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 91,5403 percent

Standard Error of Est. = 0,0123853

Mean absolute error = 0,00550535

Durbin-Watson statistic = 3,09877 (P=0,9860)

Lag 1 residual autocorrelation = -0,550974

The StatAdvisor

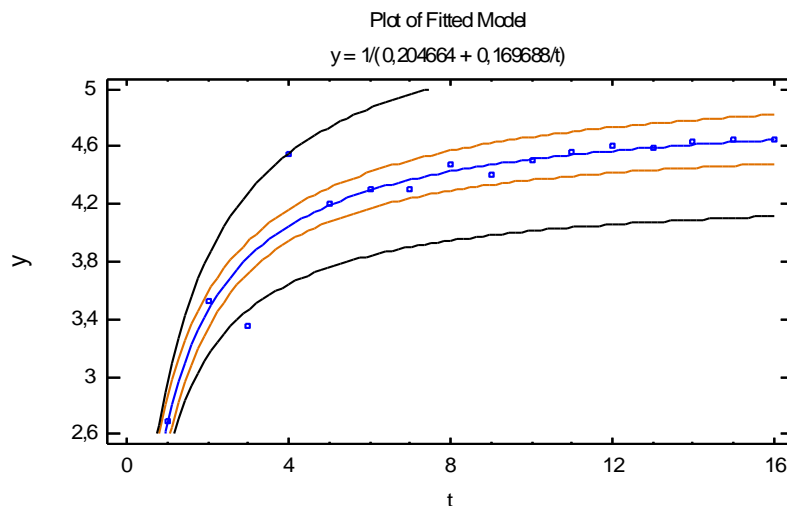
The output shows the results of fitting a double reciprocal model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = 1/(0,204664 + 0,169688/t)$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 92,1043% of the variability in y. The correlation coefficient equals 0,95971, indicating a relatively strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,0123853. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,00550535 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Продовження додатка Н

Продовження розрахунку Н.1

Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	<i>Predicted</i>	<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
<i>X</i>	<i>Y</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
1,0	2,67128	2,4404	2,9504	2,51398	2,84957
16,0	4,64533	4,11561	5,33156	4,48134	4,82179

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is the currently selected model.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

S-curve model: $Y = \exp(a + b/X)$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	1,56449	0,0170047	92,0032	0,0000
Slope	-0,603091	0,0540387	-11,1604	0,0000

NOTE: intercept = ln(a)

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	0,31644	1	0,31644	124,55	0,0000
Residual	0,0355683	14	0,0025406		
Total (Corr.)	0,352009	15			

Correlation Coefficient = -0,948133
 R-squared = 89,8956 percent
 R-squared (adjusted for d.f.) = 89,1739 percent
 Standard Error of Est. = 0,0504043
 Mean absolute error = 0,0254277
 Durbin-Watson statistic = 2,84584 (P=0,9408)
 Lag 1 residual autocorrelation = -0,435477

The StatAdvisor

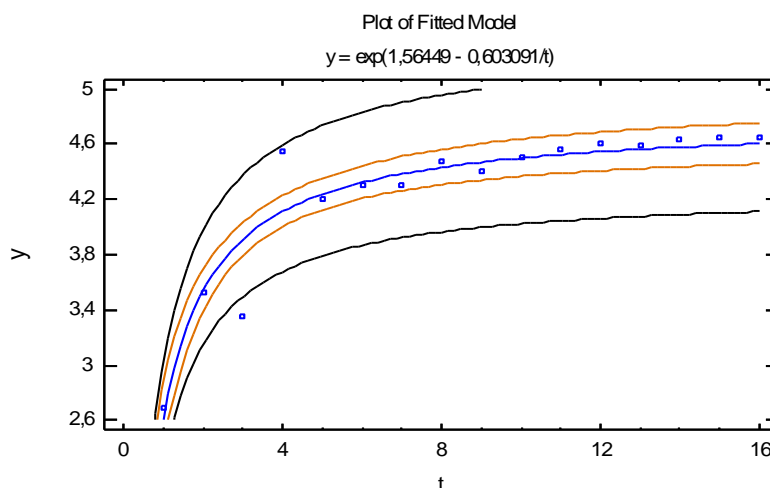
The output shows the results of fitting a S-curve model model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = \exp(1,56449 - 0,603091/t)$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 89,8956% of the variability in y. The correlation coefficient equals -0,948133, indicating a relatively strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,0504043. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,0254277 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	<i>Predicted</i>	<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
X	Y	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
1,0	2,61535	2,26431	3,02083	2,37756	2,87693
16,0	4,60341	4,11252	5,15289	4,45816	4,75339

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 2,20872% higher than the currently selected S-curve model model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Reciprocal-X model: $Y = a + b/X$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	4,71379	0,0713144	66,0986	0,0000
Slope	-2,19201	0,226627	-9,67229	0,0000

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	4,18032	1	4,18032	93,55	0,0000
Residual	0,625574	14	0,0446838		
Total (Corr.)	4,80589	15			

Correlation Coefficient = -0,932648

R-squared = 86,9832 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 86,0534 percent

Standard Error of Est. = 0,211386

Mean absolute error = 0,125701

Durbin-Watson statistic = 2,5919 (P=0,8378)

Lag 1 residual autocorrelation = -0,322853

The StatAdvisor

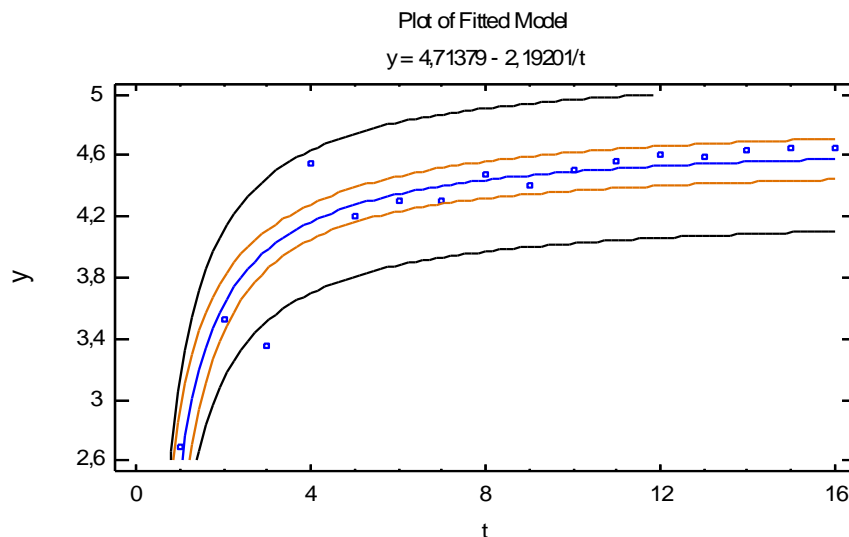
The output shows the results of fitting a reciprocal-X model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = 4,71379 - 2,19201/t$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 86,9832% of the variability in y. The correlation coefficient equals -0,932648, indicating a relatively strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,211386. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,125701 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Продовження розрахунку Н.1

Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	<i>Predicted</i>	<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
<i>X</i>	<i>Y</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
1,0	2,52178	1,91732	3,12624	2,12201	2,92155
16,0	4,57679	4,10389	5,04968	4,44233	4,71124

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 5,12113% higher than the currently selected reciprocal-X model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Squared-Y logarithmic-X model: $Y = \sqrt{a + b \cdot \ln(X)}$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	8,75313	1,15051	7,60803	0,0000
Slope	5,0157	0,55751	8,9966	0,0000

Analysis of Variance

Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	235,008	1	235,008	80,94	0,0000
Residual	40,6494	14	2,90353		
Total (Corr.)	275,658	15			

Correlation Coefficient = 0,923329
 R-squared = 85,2537 percent
 R-squared (adjusted for d.f.) = 84,2004 percent
 Standard Error of Est. = 1,70397
 Mean absolute error = 0,972666
 Durbin-Watson statistic = 2,40068 (P=0,7066)
 Lag 1 residual autocorrelation = -0,24188

The StatAdvisor

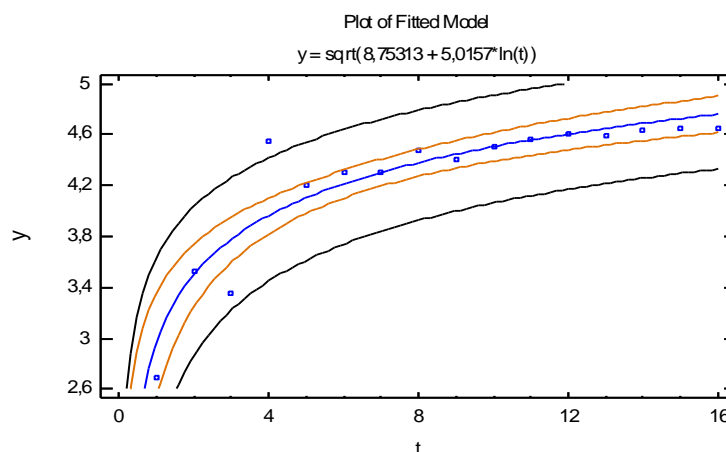
The output shows the results of fitting a squared-Y logarithmic-X model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = \sqrt{8,75313 + 5,0157 \cdot \ln(t)}$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 85,2537% of the variability in y. The correlation coefficient equals 0,923329, indicating a relatively strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 1,70397. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,972666 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	Predicted	Prediction	Limits	Confidence	Limits
X	Y	Lower	Upper	Lower	Upper
1,0	2,95857	2,08408	3,62807	2,50709	3,34974
16,0	4,76021	4,33082	5,15395	4,61388	4,90217

Продовження розрахунку Н.1

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 6,85065% higher than the currently selected squared-Y logarithmic-X model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Logarithmic-X model: $Y = a + b \cdot \ln(X)$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	2,98881	0,157161	19,0175	0,0000
Slope	0,658229	0,0761561	8,64315	0,0000

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	4,04739	1	4,04739	74,70	0,0000
Residual	0,758505	14	0,0541789		
Total (Corr.)	4,80589	15			

Продовження розрахунку Н.1

Correlation Coefficient = 0,917699
 R-squared = 84,2172 percent
 R-squared (adjusted for d.f.) = 83,0898 percent
 Standard Error of Est. = 0,232764
 Mean absolute error = 0,146952
 Durbin-Watson statistic = 2,14315 (P=0,5017)
 Lag 1 residual autocorrelation = -0,14812

The StatAdvisor

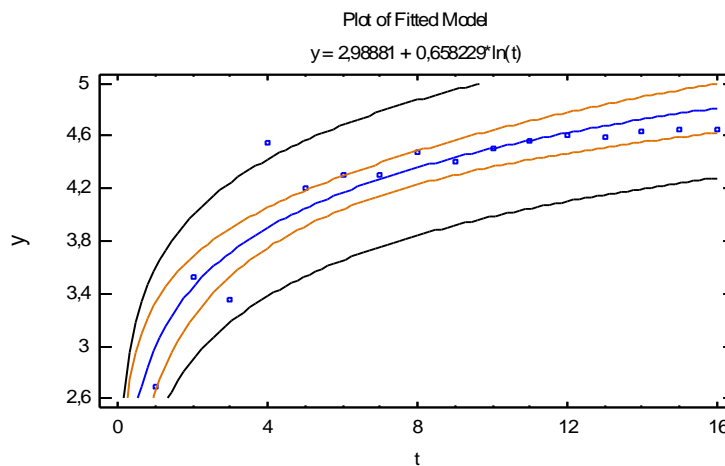
The output shows the results of fitting a logarithmic-X model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = 2,98881 + 0,658229 \cdot \ln(t)$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 84,2172% of the variability in y after transforming to a $Y/(1-Y)$ scale to linearize the model. The correlation coefficient equals 0,917699, indicating a relatively strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,232764. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,146952 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

		95,00% Prediction Limits		95,00% Confidence Limits	
	Predicted	Lower	Upper	Lower	Upper
X	Y				
1,0	2,98881	2,38643	3,59118	2,65173	3,32588
16,0	4,8138	4,28057	5,34704	4,62643	5,00117

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 7,88713% higher than the currently selected logarithmic-X model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Squared-Y reciprocal-X model: $Y = \sqrt{a + b/X}$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	21,8077	0,605658	36,0066	0,0000
Slope	-16,2782	1,9247	-8,45755	0,0000

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	230,537	1	230,537	71,53	0,0000
Residual	45,1211	14	3,22293		
Total (Corr.)	275,658	15			

Correlation Coefficient = -0,914503

R-squared = 83,6315 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 82,4623 percent

Standard Error of Est. = 1,79525

Mean absolute error = 1,17901

Durbin-Watson statistic = 2,37866 (P=0,7014)

Lag 1 residual autocorrelation = -0,229281

The StatAdvisor

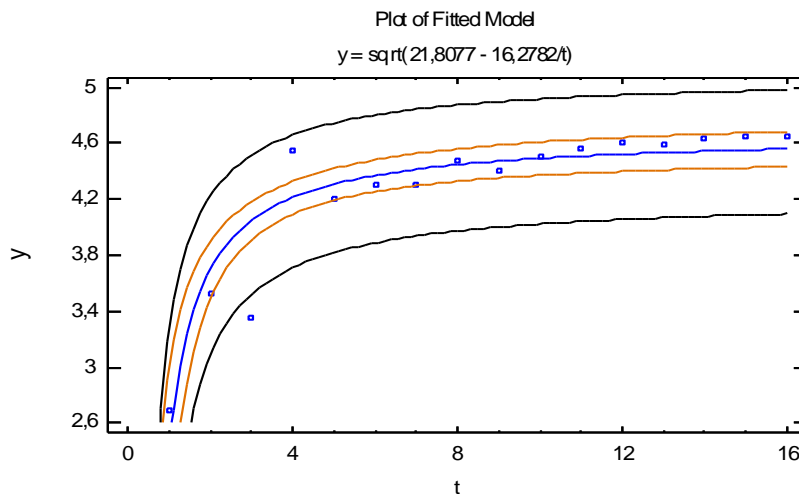
The output shows the results of fitting a squared-Y reciprocal-X model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = \sqrt{21,8077 - 16,2782/t}$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 83,6315% of the variability in y. The correlation coefficient equals -0,914503, indicating a relatively strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 1,79525. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 1,17901 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	<i>Predicted</i>	<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
X	Y	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
1,0	2,35148	0,629249	3,26542	1,46093	2,98741
16,0	4,55964	4,09562	4,98061	4,43265	4,68318

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Продовження додатка Н
Продовження розрахунку Н.1

Comparison of Alternative Models

Model	Correlation	R-Squared
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 8,47282% higher than the currently selected squared-Y reciprocal-X model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Square root-Y logarithmic-X model: $Y = (a + b \cdot \ln(X))^2$

Coefficients

	Least Squares	Standard	T	
Parameter	Estimate	Error	Statistic	P-Value
Intercept	1,73116	0,0417418	41,4729	0,0000
Slope	0,169873	0,0202271	8,39833	0,0000

Analysis of Variance

Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	0,26957	1	0,26957	70,53	0,0000
Residual	0,0535075	14	0,00382196		
Total (Corr.)	0,323078	15			

Correlation Coefficient = 0,913445

R-squared = 83,4382 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 82,2552 percent

Standard Error of Est. = 0,061822

Mean absolute error = 0,0405689

Durbin-Watson statistic = 2,01451 (P=0,3968)

Lag 1 residual autocorrelation = -0,104259

Продовження розрахунку Н.1

The StatAdvisor

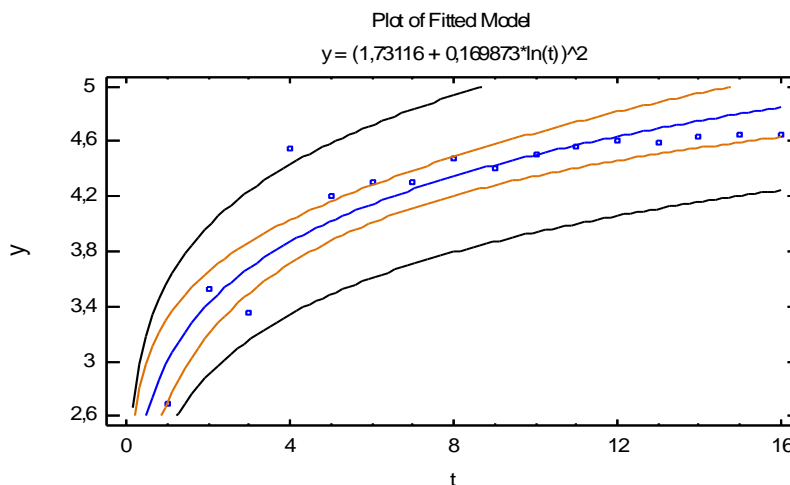
The output shows the results of fitting a square root-Y logarithmic-X model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = (1,73116 + 0,169873 \cdot \ln(t))^2$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 83,4382% of the variability in y after transforming to an inverse normal scale to linearize the model. The correlation coefficient equals 0,913445, indicating a relatively strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,061822. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,0405689 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	<i>Predicted</i>	<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
X	Y	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
1,0	2,9969	2,46856	3,57643	2,69494	3,31489
16,0	4,84944	4,24573	5,49327	4,63274	5,0711

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 8,66611% higher than the currently selected square root-Y logarithmic-X model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Multiplicative model: $Y = a \cdot X^b$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	1,09912	0,044825	24,5203	0,0000
Slope	0,176285	0,0217211	8,11587	0,0000

NOTE: intercept = ln(a)

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	0,290305	1	0,290305	65,87	0,0000
Residual	0,0617039	14	0,00440742		
Total (Corr.)	0,352009	15			

Продовження розрахунку Н.1

Correlation Coefficient = 0,908135
 R-squared = 82,4709 percent
 R-squared (adjusted for d.f.) = 81,2188 percent
 Standard Error of Est. = 0,0663884
 Mean absolute error = 0,0448265
 Durbin-Watson statistic = 1,89302 (P=0,3040)
 Lag 1 residual autocorrelation = -0,0649063

The StatAdvisor

The output shows the results of fitting a multiplicative model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = \exp(1,09912 + 0,176285 \cdot \ln(t))$$

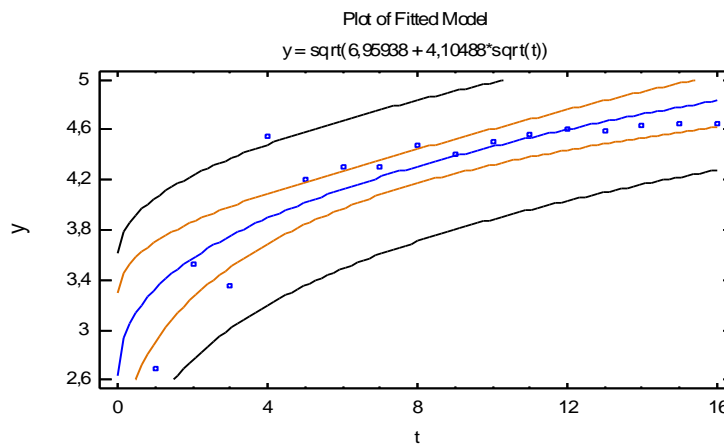
or

$$\ln(y) = 1,09912 + 0,176285 \cdot \ln(t)$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 82,4709% of the variability in y. The correlation coefficient equals 0,908135, indicating a relatively strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,0663884. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,0448265 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	Predicted	Prediction	Limits	Confidence	Limits
X	Y	Lower	Upper	Lower	Upper
1,0	3,3263	2,3861	4,05402	2,90294	3,70155
16,0	4,83517	4,27678	5,33544	4,6238	5,03769

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 16,2727% higher than the currently selected squared-Y square root-X model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Square root-X model: $Y = a + b \cdot \sqrt{X}$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	2,77184	0,251646	11,0149	0,0000
Slope	0,532066	0,0863138	6,16432	0,0000

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	3,51197	1	3,51197	38,00	0,0000
Residual	1,29392	14	0,092423		
Total (Corr.)	4,80589	15			

Correlation Coefficient = 0,854847

R-squared = 73,0763 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 71,1532 percent

Standard Error of Est. = 0,304012

Mean absolute error = 0,202761

Durbin-Watson statistic = 1,44687 (P=0,0710)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,106758

Продовження розрахунку Н.1

The StatAdvisor

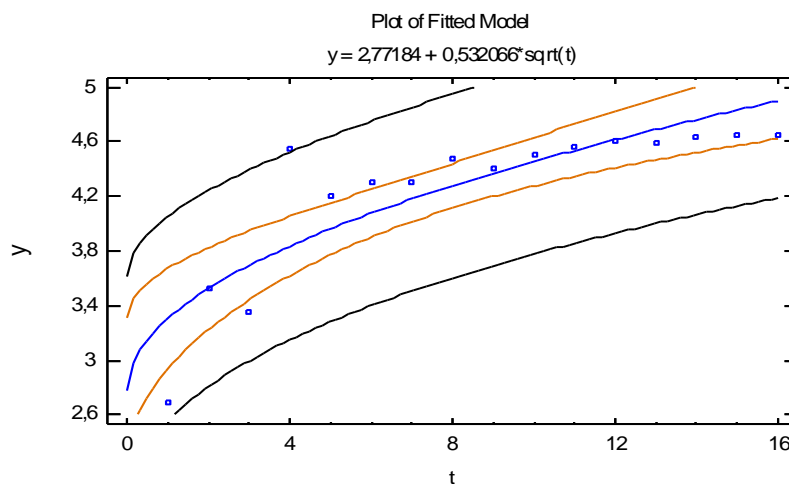
The output shows the results of fitting a square root-X model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = 2,77184 + 0,532066 \cdot \sqrt{t}$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 73,0763% of the variability in y. The correlation coefficient equals 0,854847, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,304012. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,202761 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	<i>Predicted</i>	<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
X	Y	Lower	Upper	Lower	Upper
1,0	3,30391	2,55542	4,05239	2,93638	3,67143
16,0	4,9001	4,19102	5,60919	4,62147	5,17874

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 19,028% higher than the currently selected square root-X model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Double square root model: $Y = (a + b \cdot \sqrt{X})^2$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	1,67761	0,0671596	24,9795	0,0000
Slope	0,136433	0,0230355	5,9227	0,0000

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	0,230917	1	0,230917	35,08	0,0000
Residual	0,0921604	14	0,00658289		
Total (Corr.)	0,323078	15			

Correlation Coefficient = 0,845424

R-squared = 71,4742 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 69,4367 percent

Standard Error of Est. = 0,081135

Mean absolute error = 0,0547472

Durbin-Watson statistic = 1,3765 (P=0,0521)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,123318

Продовження розрахунку Н.1

The StatAdvisor

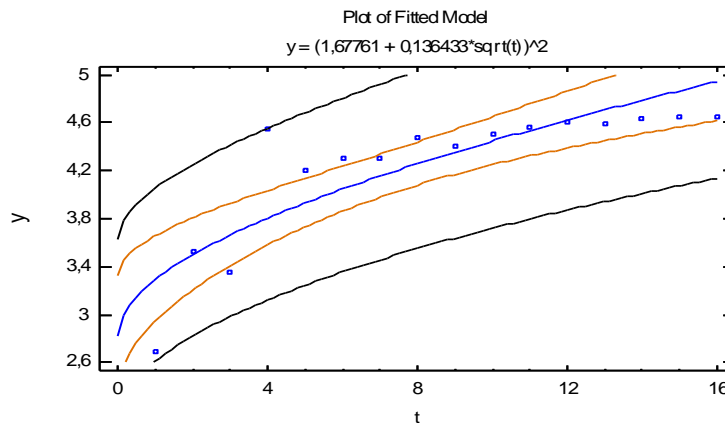
The output shows the results of fitting a double square root model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = (1,67761 + 0,136433*\text{sqrt}(t))^2$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 71,4742% of the variability in y after transforming to a logarithmic scale to linearize the model. The correlation coefficient equals 0,845424, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,081135. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,0547472 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	<i>Predicted</i>	<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
X	Y	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
1,0	3,29075	2,60592	4,05539	2,94451	3,65624
16,0	4,94325	4,13757	5,82055	4,61811	5,27945

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 20,6301% higher than the currently selected double square root model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Logarithmic-Y square root-X model: $Y = \exp(a + b \cdot \sqrt{X})$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	1,04613	0,0722215	14,4851	0,0000
Slope	0,140655	0,0247718	5,67804	0,0001

NOTE: intercept = ln(a)

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	0,245432	1	0,245432	32,24	0,0001
Residual	0,106577	14	0,00761262		
Total (Corr.)	0,352009	15			

Correlation Coefficient = 0,835005

R-squared = 69,7233 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 67,5607 percent

Standard Error of Est. = 0,0872503

Mean absolute error = 0,0594214

Durbin-Watson statistic = 1,31707 (P=0,0393)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,134693

Продовження розрахунку Н.1

The StatAdvisor

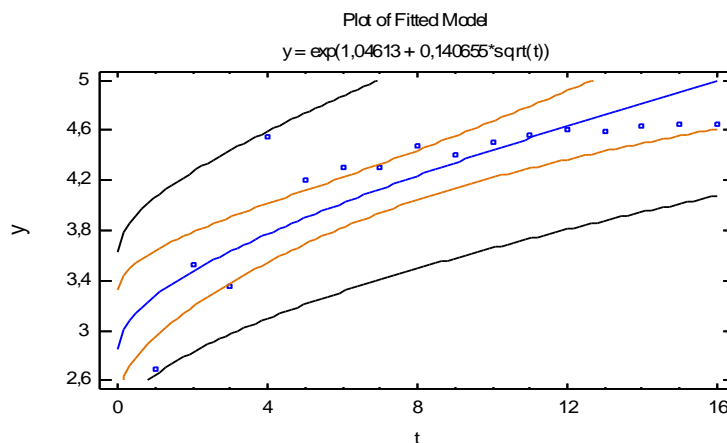
The output shows the results of fitting a logarithmic-Y square root-X model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = \exp(1,04613 + 0,140655 \cdot \sqrt{t})$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 69,7233% of the variability in y. The correlation coefficient equals 0,835005, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,0872503. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,0594214 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0,05, there is an indication of possible serial correlation at the 95,0% confidence level. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern that can be seen.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	<i>Predicted</i>	<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
X	Y	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
1,0	3,27654	2,64316	4,0617	2,94854	3,64103
16,0	4,99658	4,07655	6,12426	4,61257	5,41256

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Продовження додатка Н
Продовження розрахунку Н.1

Comparison of Alternative Models

Model	Correlation	R-Squared
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 22,381% higher than the currently selected logarithmic-Y square root-X model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Squared-Y model: $Y = \sqrt{a + b \cdot X}$

Coefficients

	Least Squares	Standard	T	
Parameter	Estimate	Error	Statistic	P-Value
Intercept	12,219	1,38543	8,81962	0,0000
Slope	0,723435	0,143278	5,04918	0,0002

Analysis of Variance

Source	Sum of Squares	Df	Mean Square	F-Ratio	P-Value
Model	177,942	1	177,942	25,49	0,0002
Residual	97,7159	14	6,97971		
Total (Corr.)	275,658	15			

Correlation Coefficient = 0,803441

R-squared = 64,5517 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 62,0197 percent

Standard Error of Est. = 2,64191

Mean absolute error = 1,89583

Durbin-Watson statistic = 1,21026 (P=0,0222)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,204125

Продовження розрахунку Н.1

The StatAdvisor

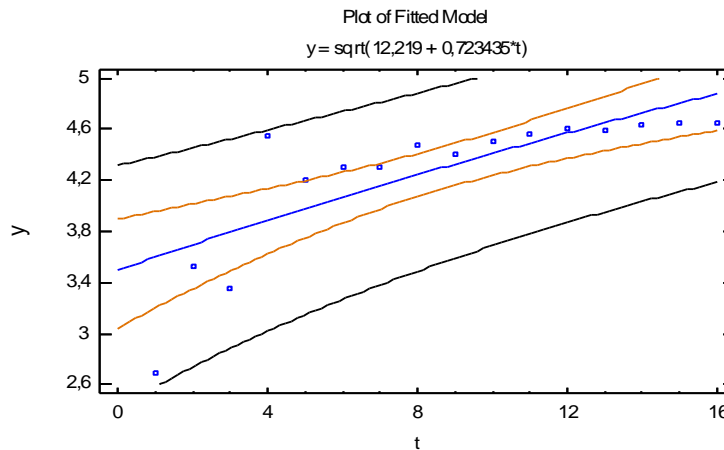
The output shows the results of fitting a squared-Y model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = \sqrt{12,219 + 0,723435 \cdot t}$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 64,5517% of the variability in y after transforming to a reciprocal scale to linearize the model. The correlation coefficient equals 0,803441, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 2,64191. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 1,89583 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0,05, there is an indication of possible serial correlation at the 95,0% confidence level. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern that can be seen.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	<i>Predicted</i>	<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
X	Y	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
1,0	3,59756	2,58135	4,38423	3,19955	3,95572
16,0	4,8779	4,18508	5,48388	4,59224	5,14774

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 27,5526% higher than the currently selected squared-Y model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Linear model: $Y = a + b \cdot X$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	3,462	0,192126	18,0195	0,0000
Slope	0,0927794	0,0198691	4,66952	0,0004

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	2,92673	1	2,92673	21,80	0,0004
Residual	1,87917	14	0,134226		
Total (Corr.)	4,80589	15			

Correlation Coefficient = 0,780376

R-squared = 60,8987 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 58,1057 percent

Standard Error of Est. = 0,366369

Mean absolute error = 0,260235

Durbin-Watson statistic = 1,11168 (P=0,0123)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,221793

Продовження розрахунку Н.1

The StatAdvisor

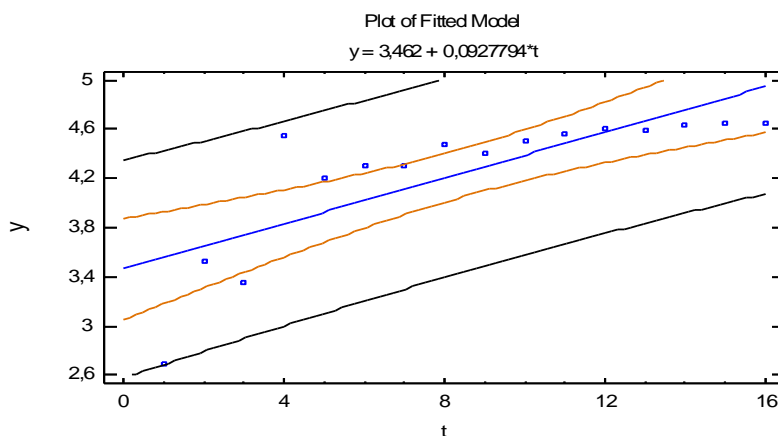
The output shows the results of fitting a linear model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = 3,462 + 0,0927794*t$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 60,8987% of the variability in y. The correlation coefficient equals 0,780376, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,366369. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,260235 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0,05, there is an indication of possible serial correlation at the 95,0% confidence level. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern that can be seen.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	<i>Predicted</i>	<i>Prediction</i>	<i>Limits</i>	<i>Confidence</i>	<i>Limits</i>
X	Y	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>	<i>Lower</i>	<i>Upper</i>
1,0	3,55478	2,68403	4,42553	3,17962	3,92994
16,0	4,94647	4,07572	5,81722	4,57131	5,32163

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 31,2056% higher than the currently selected linear model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Square root-Y model: $Y = (a + b \cdot X)^2$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	1,85569	0,0510645	36,3402	0,0000
Slope	0,0236598	0,00528097	4,48021	0,0005

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	0,190328	1	0,190328	20,07	0,0005
Residual	0,13275	14	0,00948213		
Total (Corr.)	0,323078	15			

Correlation Coefficient = 0,767534

R-squared = 58,9109 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 55,9759 percent

Standard Error of Est. = 0,0973762

Mean absolute error = 0,0684772

Durbin-Watson statistic = 1,07404 (P=0,0096)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,224582

Продовження розрахунку Н.1

The StatAdvisor

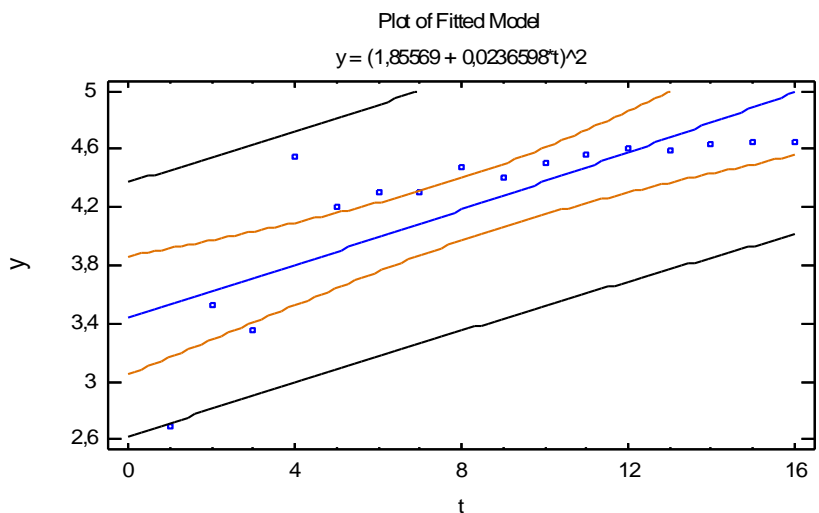
The output shows the results of fitting a square root-Y model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = (1,85569 + 0,0236598*t)^2$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 58,9109% of the variability in y after transforming to a logarithmic scale to linearize the model. The correlation coefficient equals 0,767534, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,0973762. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,0684772 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0,05, there is an indication of possible serial correlation at the 95,0% confidence level. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern that can be seen.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	Predicted	Prediction	Limits	Confidence	Limits
X	Y	Lower	Upper	Lower	Upper
1,0	3,53197	2,71564	4,45542	3,16712	3,9167
16,0	4,99187	4,01127	6,0796	4,55625	5,44738

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 33,1935% higher than the currently selected square root-Y model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Exponential model: $Y = \exp(a + b \cdot X)$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	1,23089	0,0546378	22,5282	0,0000
Slope	0,0242554	0,0056505	4,29261	0,0007

NOTE: intercept = ln(a)

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	0,20003	1	0,20003	18,43	0,0007
Residual	0,151978	14	0,0108556		
Total (Corr.)	0,352009	15			

Продовження розрахунку Н.1

Correlation Coefficient = 0,753826
 R-squared = 56,8254 percent
 R-squared (adjusted for d.f.) = 53,7415 percent
 Standard Error of Est. = 0,10419
 Mean absolute error = 0,0723065
 Durbin-Watson statistic = 1,04441 (P=0,0078)
 Lag 1 residual autocorrelation = 0,223526

The StatAdvisor

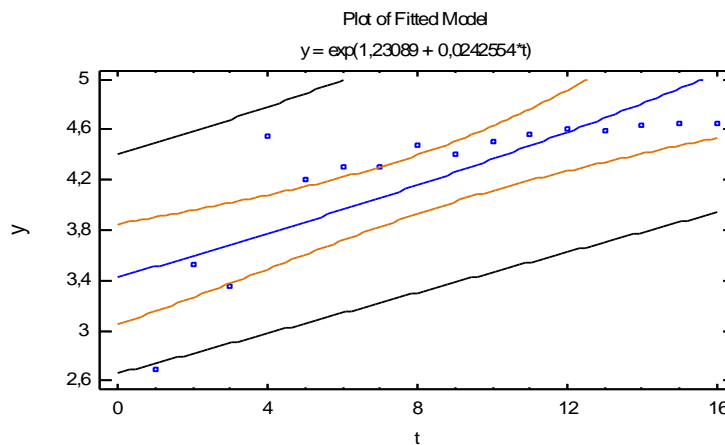
The output shows the results of fitting an exponential model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = \exp(1,23089 + 0,0242554*t)$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 56,8254% of the variability in y after transforming to a reciprocal scale to linearize the model. The correlation coefficient equals 0,753826, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,10419. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,0723065 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0,05, there is an indication of possible serial correlation at the 95,0% confidence level. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern that can be seen.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	Predicted	Prediction	Limits	Confidence	Limits
X	Y	Lower	Upper	Lower	Upper
1,0	3,50834	2,73879	4,49413	3,15331	3,90335
16,0	5,04791	3,94065	6,4663	4,53709	5,61625

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 35,2789% higher than the currently selected exponential model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Simple Regression - y vs. t

Dependent variable: y

Independent variable: t

Reciprocal-Y model: $Y = 1/(a + b \cdot X)$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	0,295561	0,015944	18,5375	0,0000
Slope	-0,00647556	0,00164889	-3,92723	0,0015

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	0,0142572	1	0,0142572	15,42	0,0015
Residual	0,0129416	14	0,0009244		
Total (Corr.)	0,0271988	15			

Продовження розрахунку Н.1

Correlation Coefficient = -0,724006
 R-squared = 52,4184 percent
 R-squared (adjusted for d.f.) = 49,0197 percent
 Standard Error of Est. = 0,030404
 Mean absolute error = 0,0203652
 Durbin-Watson statistic = 1,00831 (P=0,0061)
 Lag 1 residual autocorrelation = 0,211232

The StatAdvisor

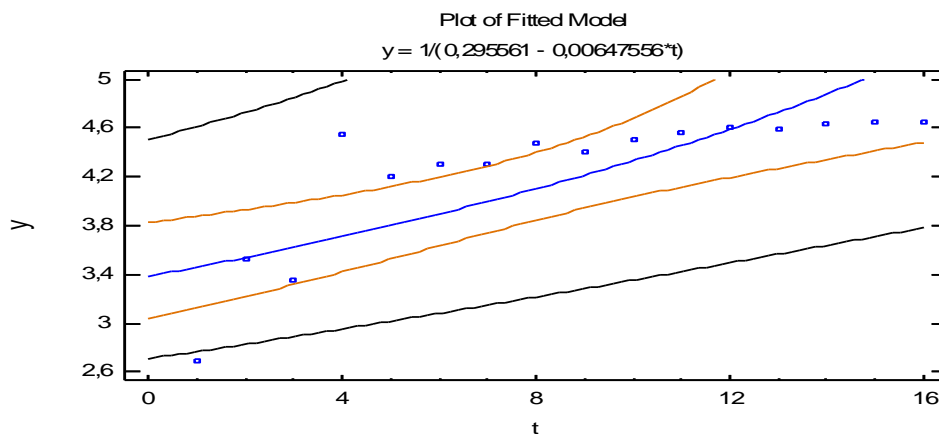
The output shows the results of fitting a reciprocal-Y model to describe the relationship between y and t. The equation of the fitted model is

$$y = 1/(0,295561 - 0,00647556*t)$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between y and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 52,4184% of the variability in y. The correlation coefficient equals -0,724006, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,030404. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,0203652 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0,05, there is an indication of possible serial correlation at the 95,0% confidence level. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern that can be seen.



Predicted Values

		95,00%		95,00%	
	Predicted	Prediction	Limits	Confidence	Limits
X	Y	Lower	Upper	Lower	Upper
1,0	3,45919	2,76743	4,61203	3,12287	3,87669
16,0	5,20964	3,78483	8,35485	4,48259	6,21819

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for y using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% prediction intervals for new observations
- (2) 95,0% confidence intervals for the mean of many observations

The prediction and confidence intervals correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.

Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double reciprocal	0,9597	92,10%
S-curve model	-0,9481	89,90%
Reciprocal-X	-0,9326	86,98%
Squared-Y logarithmic-X	0,9233	85,25%
Logarithmic-X	0,9177	84,22%
Squared-Y reciprocal-X	-0,9145	83,63%
Square root-Y logarithmic-X	0,9134	83,44%
Multiplicative	0,9081	82,47%
Squared-Y square root-X	0,8708	75,83%
Square root-X	0,8548	73,08%
Double square root	0,8454	71,47%
Logarithmic-Y square root-X	0,8350	69,72%
Squared-Y	0,8034	64,55%
Linear	0,7804	60,90%
Square root-Y	0,7675	58,91%
Exponential	0,7538	56,83%
Reciprocal-Y	-0,7240	52,42%
Double squared	0,6822	46,54%
Squared-X	0,6526	42,59%
Square root-Y squared-X	0,6368	40,55%
Logarithmic-Y squared-X	0,6205	38,50%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5863	34,38%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double reciprocal model yields the highest R-Squared value with 92,1043%. This is 39,6859% higher than the currently selected reciprocal-Y model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Регресійна модель об'єму фінансування установи

Simple Regression - x1 vs. t

Dependent variable: x1

Independent variable: t

Multiplicative model: $Y = a \cdot X^b$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	7,34059	0,0827404	88,7184	0,0000
Slope	0,200047	0,040094	4,98944	0,0002

NOTE: intercept = $\ln(a)$

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	0,373838	1	0,373838	24,89	0,0002
Residual	0,210236	14	0,0150168		
Total (Corr.)	0,584073	15			

Correlation Coefficient = 0,800033

R-squared = 64,0052 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 61,4342 percent

Standard Error of Est. = 0,122543

Mean absolute error = 0,097552

Durbin-Watson statistic = 2,29263 (P=0,6238)

Lag 1 residual autocorrelation = -0,152386

The StatAdvisor

The output shows the results of fitting a multiplicative model to describe the relationship between x1 and t. The equation of the fitted model is

$$x1 = \exp(7,34059 + 0,200047 \cdot \ln(t))$$

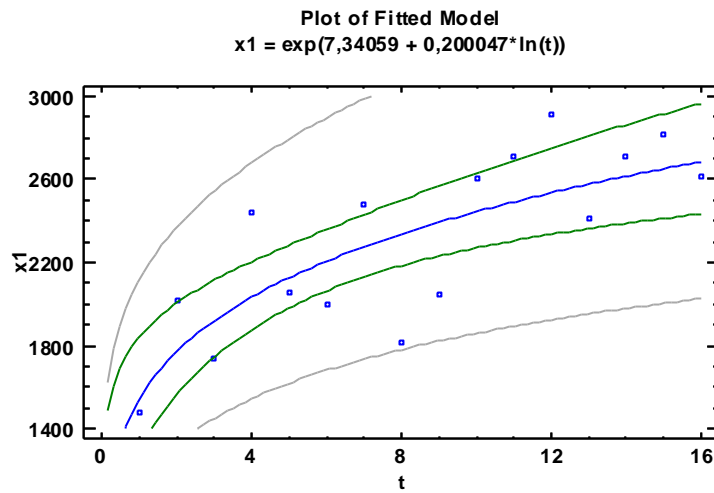
or

$$\ln(x1) = 7,34059 + 0,200047 \cdot \ln(t)$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between x1 and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 64,0052% of the variability in x1. The correlation coefficient equals 0,800033, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,122543. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,097552 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

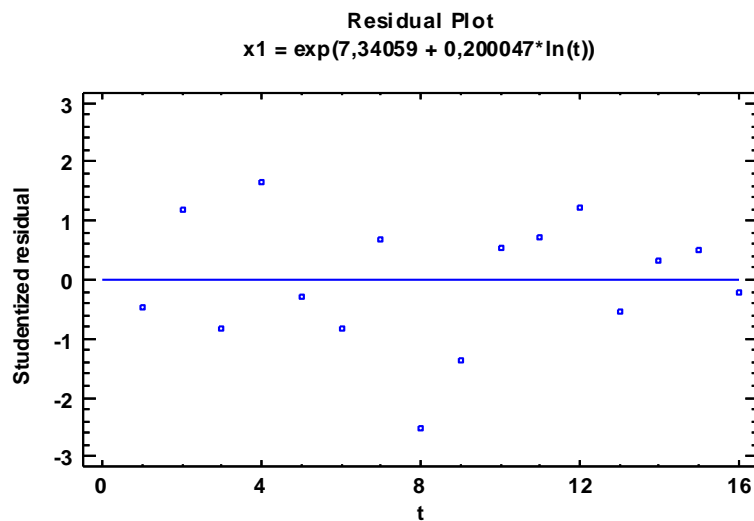
		95,00%	95,00%
	<i>Predicted</i>	<i>Lower Prediction</i>	<i>Lower Confidence</i>
<i>X</i>	<i>Y</i>	<i>Bounds</i>	<i>Bounds</i>
17,0	2717,23	2155,27	2497,68
18,0	2748,48	2177,53	2518,49
19,0	2778,37	2198,67	2538,17

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for x1 using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% one-sided prediction limits for new observations
- (2) 95,0% one-sided confidence limits for the mean of many observations

The prediction and confidence limits correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.



Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Multiplicative	0,8000	64,01%
Logarithmic-Y square root-X	0,7968	63,49%
Double square root	0,7961	63,37%
Square root-X	0,7940	63,04%
Square root-Y logarithmic-X	0,7926	62,82%
Squared-Y square root-X	0,7865	61,86%
Squared-Y	0,7844	61,53%
Logarithmic-X	0,7843	61,51%
Linear	0,7836	61,41%
Square root-Y	0,7811	61,01%
Double reciprocal	0,7787	60,64%
Exponential	0,7770	60,37%
Squared-Y logarithmic-X	0,7658	58,65%
Reciprocal-Y	-0,7634	58,28%
Double squared	0,7466	55,75%
Squared-X	0,7374	54,37%
S-curve model	-0,7373	54,36%
Square root-Y squared-X	0,7302	53,31%
Logarithmic-Y squared-X	0,7211	51,99%
Reciprocal-Y squared-X	-0,6971	48,59%
Reciprocal-X	-0,6952	48,33%
Squared-Y reciprocal-X	-0,6549	42,89%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the multiplicative model yields the highest R-Squared value with 64,0052%. This is the currently selected model.

Unusual Residuals

			<i>Predicted</i>		<i>Studentized</i>
<i>Row</i>	<i>X</i>	<i>Y</i>	<i>Y</i>	<i>Residual</i>	<i>Residual</i>
8	8,0	1811,64	2336,9	-525,255	-2,53

The StatAdvisor

The table of unusual residuals lists all observations which have Studentized residuals greater than 2 in absolute value. Studentized residuals measure how many standard deviations each observed value of x1 deviates from a model fitted using all of the data except that observation. In this case, there is one Studentized residual greater than 2, but none greater than 3.

Регресійна модель нарахування заробітної плати

Simple Regression - x2 vs. t

Dependent variable: x2

Independent variable: t

Double-squared: $Y = \sqrt{a + b \cdot X^2}$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	604621,	125208,	4,82893	0,0003
Slope	6211,29	1014,22	6,12421	0,0000

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	4,01126E12	1	4,01126E12	37,51	0,0000
Residual	1,4973E12	14	1,0695E11		
Total (Corr.)	5,50856E12	15			

Correlation Coefficient = 0,853338

R-squared = 72,8186 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 70,8771 percent

Standard Error of Est. = 327032,

Mean absolute error = 259729,

Durbin-Watson statistic = 2,19816 (P=0,5444)

Lag 1 residual autocorrelation = -0,114276

The StatAdvisor

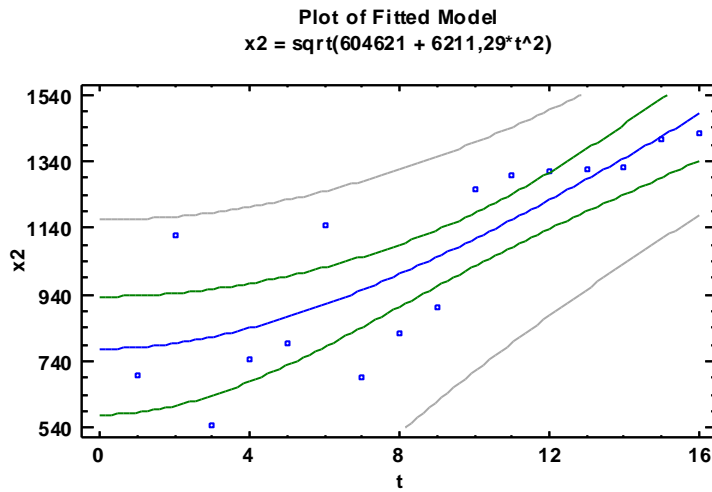
The output shows the results of fitting a double squared model to describe the relationship between x2 and t. The equation of the fitted model is

$$x2 = \sqrt{604621 + 6211,29 \cdot t^2}$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between x2 and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 72,8186% of the variability in x2. The correlation coefficient equals 0,853338, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 327032,. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 259729, is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

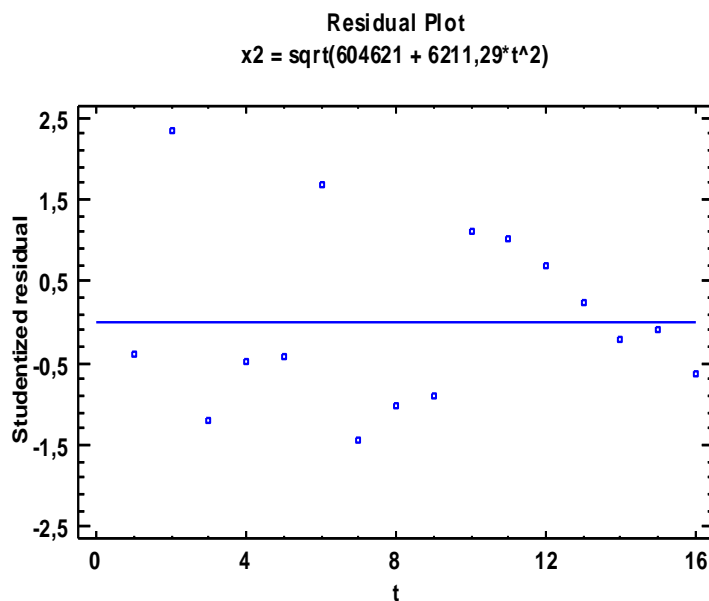
		95,00%	95,00%
	<i>Predicted</i>	<i>Lower Prediction</i>	<i>Lower Confidence</i>
X	Y	<i>Bounds</i>	<i>Bounds</i>
17,0	1549,09	1308,0	1421,94
18,0	1617,74	1376,42	1476,78
19,0	1687,28	1443,87	1532,26

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for x2 using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% one-sided prediction limits for new observations
- (2) 95,0% one-sided confidence limits for the mean of many observations

The prediction and confidence limits correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.



Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double squared	0,8533	72,82%
Squared-Y	0,8301	68,90%
Squared-X	0,8213	67,45%
Linear	0,8086	65,39%
Square root-Y squared-X	0,8028	64,45%
Square root-Y	0,7957	63,32%
Squared-Y square root-X	0,7837	61,42%
Logarithmic-Y squared-X	0,7825	61,22%
Exponential	0,7810	61,00%
Square root-X	0,7688	59,10%
Double square root	0,7594	57,66%
Logarithmic-Y square root-X	0,7483	55,99%
Reciprocal-Y	-0,7453	55,54%
Reciprocal-Y squared-X	-0,7354	54,08%
Squared-Y logarithmic-X	0,7053	49,74%
Logarithmic-X	0,6969	48,57%
Square root-Y logarithmic-X	0,6910	47,75%
Multiplicative	0,6835	46,72%
Reciprocal-X	-0,5017	25,17%
Squared-Y reciprocal-X	-0,5009	25,09%
S-curve model	-0,4976	24,76%
Double reciprocal	0,4855	23,57%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double squared model yields the highest R-Squared value with 72,8186%. This is the currently selected model.

Unusual Residuals

			<i>Predicted</i>		<i>Studentized</i>
<i>Row</i>	<i>X</i>	<i>Y</i>	<i>Y</i>	<i>Residual</i>	<i>Residual</i>
2	2,0	1116,83	793,389	323,441	2,34

The StatAdvisor

The table of unusual residuals lists all observations which have Studentized residuals greater than 2 in absolute value. Studentized residuals measure how many standard deviations each observed value of x2 deviates from a model fitted using all of the data except that observation. In this case, there is one Studentized residual greater than 2, but none greater than 3.

Регресійна модель темпів зростання кількості персоналу

Simple Regression - x3 vs. t

Dependent variable: x3

Independent variable: t

Double-squared: $Y = \text{sqrt}(a + b \cdot X^2)$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	0,958725	0,0177448	54,0285	0,0000
Slope	0,00040942	0,000143738	2,84838	0,0129

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	0,0174283	1	0,0174283	8,11	0,0129
Residual	0,0300737	14	0,00214812		
Total (Corr.)	0,047502	15			

Correlation Coefficient = 0,605719

R-squared = 36,6896 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 32,1674 percent

Standard Error of Est. = 0,0463479

Mean absolute error = 0,0378998

Durbin-Watson statistic = 1,55598 (P=0,1092)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,185347

The StatAdvisor

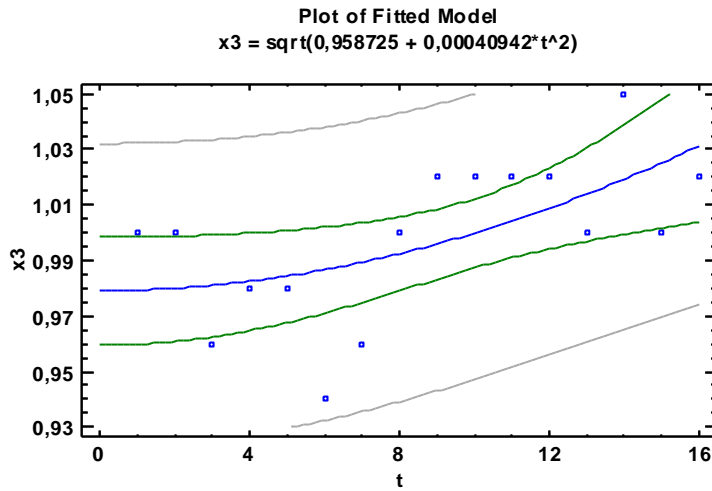
The output shows the results of fitting a double squared model to describe the relationship between x3 and t. The equation of the fitted model is

$$x3 = \text{sqrt}(0,958725 + 0,00040942 \cdot t^2)$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between x3 and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 36,6896% of the variability in x3. The correlation coefficient equals 0,605719, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,0463479. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,0378998 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is greater than 0,05, there is no indication of serial autocorrelation in the residuals at the 95,0% confidence level.



Predicted Values

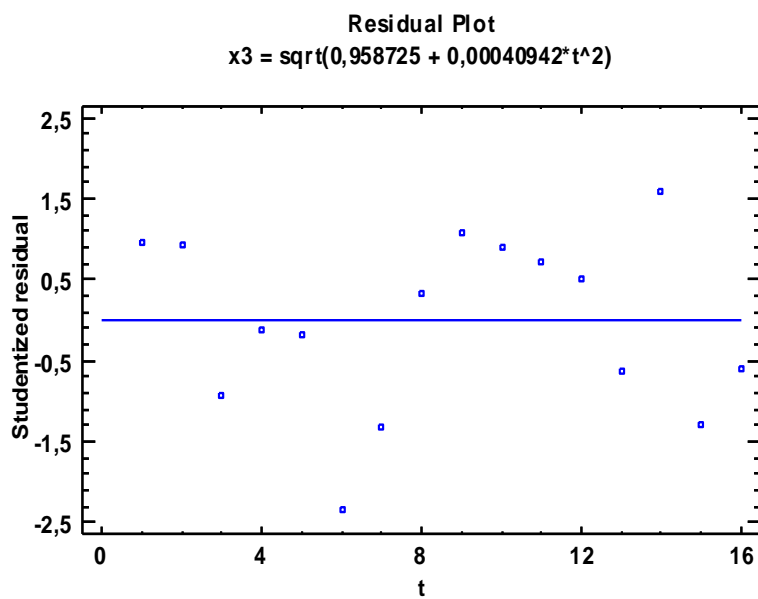
		95,00%	95,00%
	<i>Predicted</i>	<i>Lower Prediction</i>	<i>Lower Confidence</i>
<i>X</i>	<i>Y</i>	<i>Bounds</i>	<i>Bounds</i>
17,0	1,03781	0,989659	1,01169
18,0	1,04469	0,994473	1,01467
19,0	1,05192	0,999256	1,01774

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for x_3 using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% one-sided prediction limits for new observations
- (2) 95,0% one-sided confidence limits for the mean of many observations

The prediction and confidence limits correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.



Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Double squared	0,6057	36,69%
Squared-X	0,6032	36,38%
Square root-Y squared-X	0,6019	36,22%
Logarithmic-Y squared-X	0,6005	36,05%
Reciprocal-Y squared-X	-0,5975	35,70%
Squared-Y	0,5839	34,09%
Linear	0,5807	33,72%
Square root-Y	0,5790	33,52%
Exponential	0,5772	33,32%
Reciprocal-Y	-0,5735	32,89%
Squared-Y square root-X	0,5277	27,84%
Square root-X	0,5239	27,45%
Double square root	0,5220	27,25%
Logarithmic-Y square root-X	0,5200	27,04%
Reciprocal-Y square root-X	-0,5159	26,61%
Squared-Y logarithmic-X	0,4316	18,63%
Logarithmic-X	0,4274	18,27%
Square root-Y logarithmic-X	0,4253	18,08%
Multiplicative	0,4231	17,90%
Reciprocal-Y logarithmic-X	-0,4185	17,52%
Squared-Y reciprocal-X	-0,1919	3,68%
Reciprocal-X	-0,1874	3,51%
Square root-Y reciprocal-X	-0,1851	3,43%
S-curve model	-0,1828	3,34%
Double reciprocal	0,1781	3,17%
Logistic	<no fit>	
Log probit	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the double squared model yields the highest R-Squared value with 36,6896%. This is the currently selected model.

Unusual Residuals

			<i>Predicted</i>		<i>Studentized</i>
<i>Row</i>	<i>X</i>	<i>Y</i>	<i>Y</i>	<i>Residual</i>	<i>Residual</i>
6	6,0	0,94	0,986643	-0,0466431	-2,34

The StatAdvisor

The table of unusual residuals lists all observations which have Studentized residuals greater than 2 in absolute value. Studentized residuals measure how many standard deviations each observed value of x_3 deviates from a model fitted using all of the data except that observation. In this case, there is one Studentized residual greater than 2, but none greater than 3.

Регресійна модель питомої ваги працівників, що підвищили кваліфікацію

Simple Regression - x4 vs. t

Dependent variable: x4

Independent variable: t

Logarithmic-Y squared-X: $Y = \exp(a + b \cdot X^2)$

Coefficients

	<i>Least Squares</i>	<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
Intercept	-1,78403	0,0747549	-23,8651	0,0000
Slope	0,00447187	0,000605536	7,38497	0,0000

NOTE: intercept = ln(a)

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	2,07919	1	2,07919	54,54	0,0000
Residual	0,533733	14	0,0381238		
Total (Corr.)	2,61292	15			

Correlation Coefficient = 0,892039

R-squared = 79,5733 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 78,1143 percent

Standard Error of Est. = 0,195253

Mean absolute error = 0,152288

Durbin-Watson statistic = 0,728316 (P=0,0005)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,439936

The StatAdvisor

The output shows the results of fitting a logarithmic-Y squared-X model to describe the relationship between x4 and t.

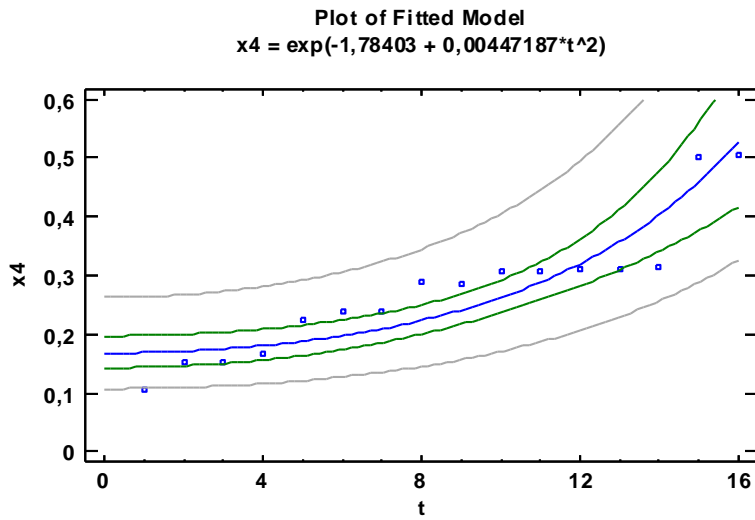
The equation of the fitted model is

$$x4 = \exp(-1,78403 + 0,00447187 \cdot t^2)$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between x4 and t at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 79,5733% of the variability in x4. The correlation coefficient equals 0,892039, indicating a moderately strong relationship between the variables. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,195253. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Forecasts option from the text menu.

The mean absolute error (MAE) of 0,152288 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0,05, there is an indication of possible serial correlation at the 95,0% confidence level. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern that can be seen.



Predicted Values

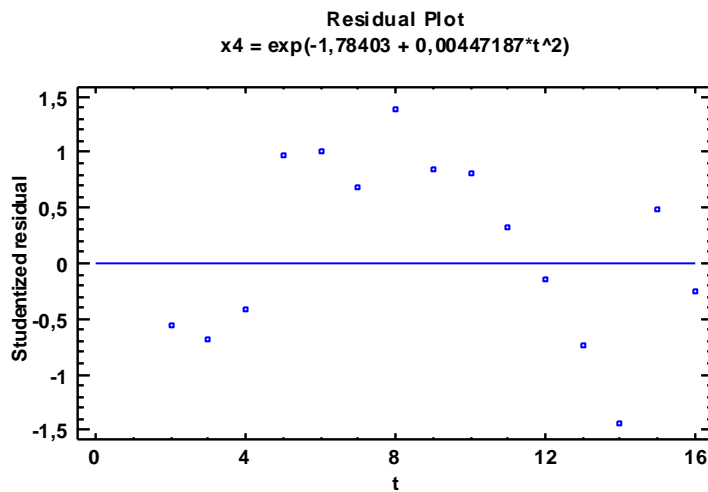
		95,00%	95,00%
	<i>Predicted</i>	<i>Lower Prediction</i>	<i>Lower Confidence</i>
X	Y	<i>Bounds</i>	<i>Bounds</i>
17,0	0,61161	0,405383	0,488117
18,0	0,715234	0,46462	0,551241
19,0	0,843929	0,535411	0,626467

The StatAdvisor

This table shows the predicted values for x_4 using the fitted model. In addition to the best predictions, the table shows:

- (1) 95,0% one-sided prediction limits for new observations
- (2) 95,0% one-sided confidence limits for the mean of many observations

The prediction and confidence limits correspond to the inner and outer bounds on the graph of the fitted model.



Comparison of Alternative Models

<i>Model</i>	<i>Correlation</i>	<i>R-Squared</i>
Logarithmic-Y square root-X	0,9613	92,42%
Multiplicative	0,9497	90,19%
Exponential	0,9466	89,60%
Square root-Y	0,9459	89,48%
Logistic	0,9446	89,22%
Log probit	0,9431	88,94%
Double square root	0,9421	88,76%
Double reciprocal	0,9287	86,24%
Squared-X	0,9271	85,96%
Linear	0,9271	85,96%
Square root-Y squared-X	0,9187	84,41%
Square root-Y logarithmic-X	0,9103	82,86%
Square root-X	0,9062	82,11%
Double squared	0,8998	80,97%
Reciprocal-Y	-0,8957	80,23%
Logarithmic-Y squared-X	0,8920	79,57%
Logarithmic-X	0,8568	73,40%
Squared-Y	0,8538	72,90%
S-curve model	-0,8259	68,21%
Squared-Y square root-X	0,8063	65,01%
Reciprocal-Y squared-X	-0,7948	63,16%
Squared-Y logarithmic-X	0,7327	53,69%
Reciprocal-X	-0,6805	46,31%
Squared-Y reciprocal-X	-0,5352	28,64%
Reciprocal-Y square root-X	<no fit>	
Reciprocal-Y logarithmic-X	<no fit>	
Square root-Y reciprocal-X	<no fit>	

The StatAdvisor

This table shows the results of fitting several curvilinear models to the data. Of the models fitted, the logarithmic-Y square root-X model yields the highest R-Squared value with 92,4155%. This is 12,8421% higher than the currently selected logarithmic-Y squared-X model. To change models, select the Analysis Options dialog box.

Unusual Residuals

			<i>Predicted</i>		<i>Studentized</i>
<i>Row</i>	<i>X</i>	<i>Y</i>	<i>Y</i>	<i>Residual</i>	<i>Residual</i>
1	1,0	0,107	0,168713	-0,0617126	-3,29

The StatAdvisor

The table of unusual residuals lists all observations which have Studentized residuals greater than 2 in absolute value. Studentized residuals measure how many standard deviations each observed value of x4 deviates from a model fitted using all of the data except that observation. In this case, there is one Studentized residual greater than 3. You should take a careful look at the observations greater than 3 to determine whether they are outliers which should be removed from the model and handled separately.

Модель з прогнозними значеннями показників**Multiple Regression - y**

Dependent variable: y

Independent variables:

x1

x2

x3

x4

		<i>Standard</i>	<i>T</i>	
<i>Parameter</i>	<i>Estimate</i>	<i>Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>P-Value</i>
CONSTANT	4,51314	3,70224	1,21903	0,2430
x1	0,000987537	0,000306862	3,21818	0,0062
x2	-0,0000856317	0,000542775	-0,157766	0,8769
x3	-2,643	3,92279	-0,673754	0,5114
x4	0,622347	0,763342	0,815293	0,4286

Analysis of Variance

<i>Source</i>	<i>Sum of Squares</i>	<i>Df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>P-Value</i>
Model	3,47877	4	0,869692	6,87	0,0028
Residual	1,77277	14	0,126626		
Total (Corr.)	5,25154	18			

R-squared = 66,2429 percent

R-squared (adjusted for d.f.) = 56,598 percent

Standard Error of Est. = 0,355846

Mean absolute error = 0,239117

Durbin-Watson statistic = 1,20601 (P=0,0073)

Lag 1 residual autocorrelation = 0,270768

The StatAdvisor

The output shows the results of fitting a multiple linear regression model to describe the relationship between y and 4 independent variables. The equation of the fitted model is

$$y = 4,51314 + 0,000987537 \cdot x_1 - 0,0000856317 \cdot x_2 - 2,643 \cdot x_3 + 0,622347 \cdot x_4$$

Since the P-value in the ANOVA table is less than 0,05, there is a statistically significant relationship between the variables at the 95,0% confidence level.

The R-Squared statistic indicates that the model as fitted explains 66,2429% of the variability in y. The adjusted R-squared statistic, which is more suitable for comparing models with different numbers of independent variables, is 56,598%. The standard error of the estimate shows the standard deviation of the residuals to be 0,355846. This value can be used to construct prediction limits for new observations by selecting the Reports option from the text menu. The mean absolute error (MAE) of 0,239117 is the average value of the residuals. The Durbin-Watson (DW) statistic tests the residuals to determine if there is any significant correlation based on the order in which they occur in your data file. Since the P-value is less than 0,05, there is an indication of possible serial correlation at the 95,0% confidence level. Plot the residuals versus row order to see if there is any pattern that can be seen.

In determining whether the model can be simplified, notice that the highest P-value on the independent variables is 0,8769, belonging to x2. Since the P-value is greater or equal to 0,05, that term is not statistically significant at the 95,0% or higher confidence level. Consequently, you should consider removing x2 from the model.

Аналіз законодавчого підґрунтя державного фінансового аудиту (внутрішнього аудиту*) в Україні

Таблиця П.1

Огляд нормативно-правових актів стосовно регулювання державного фінансового аудиту (внутрішнього аудиту*) в Україні

№ п/п	Нормативно-правовий акт	Витяг із нормативно-правового акту стосовно визначення державного фінансового аудиту (внутрішнього аудиту)	Ключова ознака
1	2	3	4
1	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI	<p>Ст. 19. "...На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами відповідно до законодавства".</p> <p>Ст. 26. "Контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами та здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу його учасниками відповідно до цього Кодексу та іншого законодавства, а також забезпечує: оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту)...".</p> <p>"Розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах".</p> <p>"Внутрішнім аудитом є діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в бюджетній установі, спрямована на вдосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.</p> <p>Основні засади здійснення внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та порядок утворення підрозділів внутрішнього аудиту визначаються Кабінетом Міністрів України".</p>	Аудит визначено як складову бюджетного контролю; проводиться на всіх стадіях бюджетного процесу як централізовано, так і децентралізовано-розпорядниками бюджетних коштів

* У контексті реформування Державного внутрішнього фінансового контролю

1	2	3	4
		<p>Ст. 111. "Міністерство фінансів України в межах своїх повноважень забезпечує реалізацію єдиної державної політики у сфері контролю за дотриманням бюджетного законодавства, координує та спрямовує діяльність органів виконавчої влади, уповноважених на проведення контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначає основні організаційно-методичні засади та дає оцінку функціонуванню систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, якщо інше не передбачено законодавством".</p> <p>Ст. 113 "До повноважень органів державного фінансового контролю з контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за:</p> <p>1) цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту);</p> <p>2) станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів"</p>	
2	Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна" № 3202-IV від 15.12.2005 р.	<p>"Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.</p> <p>Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою та органами державної контрольно-ревізійної служби відповідно до законів"</p>	Державний фінансовий аудит визначено як різновид державного фінансового контролю
3	Закон України "Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні" № 2940-XII №3202-IV від 26.01.93 р.	<p>Ст. 2. "Державний фінансовий контроль забезпечується органом державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування".</p> <p>Ст. 3. "Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного</p>	Державний фінансовий аудит визначено як різновид державного фінансового контролю

1	2	3	4
		<p>стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті".</p> <p>Ст. 8. "Орган державного фінансового контролю: 1) здійснює державний фінансовий контроль та контроль за: станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів..."</p>	
4	<p>Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм Постанова від 10.08.2004 р. № 1017</p>	<p>"...Порядок визначає механізм здійснення Держфінінспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм (далі – аудит ефективності).</p> <p>Аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.</p> <p>Аудит ефективності проводиться Держфінінспекцією, її територіальними органами..."</p>	<p>Аудит ефективності визначено як формуДФК; проводиться централізовано</p>
5	<p>Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ від 31.12.2004 р. № 1777</p>	<p>"...Порядок визначає механізм проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ (далі – фінансово-господарський аудит).</p> <p>Фінансово-господарський аудит – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності".</p> <p>"Фінансово-господарський аудит проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби за планами, які складаються та затверджуються у порядку, визначеному законодавством"</p>	<p>Фінансово-господарський аудит визначено як формуДФК; проводиться централізовано</p>

Продовження додатка П

Продовження табл. П.1

1	2	3	4
6	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання від 25.03.2006 р. №361	"...Порядок визначає механізм проведення Держфінінспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – аудит)"	ДФА проводиться централізовано
7	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів від 12.05.2007 р. № 698	"...Порядок визначає механізм проведення Держфінінспекцією, її територіальними органами (далі – контролюючий орган) державного фінансового аудиту виконання місцевого бюджету (далі – аудит). Аудит проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання комунальних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю"	ДФА проводиться централізовано
8	Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій від 25.06.2014 р. № 214	"...Порядок визначає механізм проведення Держфінінспекцією, її територіальними органами (далі – контролюючий орган) державного фінансового аудиту окремих господарських операцій , що здійснюються суб'єктами господарювання (далі – операційний аудит)". "Основним завданням операційного аудиту є сприяння забезпеченню суб'єктами господарювання законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів та/або майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку, складення достовірної фінансової звітності"	ДФА проводиться централізовано
9	Положення про Державну фінансову інспекцію України від 23.04.2011 р. № 499/2011	"Держфінінспекція України відповідно до покладених на неї завдань: ... здійснює контроль за: ...станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту розпорядників бюджетних коштів ..."	ДФА проводиться централізовано; ДФІ України здійснює контроль за станом внутрішнього аудиту

1	2	3	4
		<p>"Держфінінспекція України для виконання покладених на неї завдань має право в установленому порядку: ... здійснювати державний фінансовий контроль шляхом проведення: інспектування у формі планових та позапланових ревізій певного комплексу чи окремих питань фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій, визначених у підпункті 1 пункту 4 цього Положення; державного фінансового аудит; перевірки державних закупівель ..."</p>	
10	<p>Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади від 28.09.2011 р. № 1001</p>	<p>"...Порядок визначає механізм утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади (далі – центральні органи виконавчої влади), їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (далі – бюджетні установи) такого аудиту".</p> <p>"Об'єктом внутрішнього аудиту є діяльність центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ в повному обсязі або з окремих питань (на окремих етапах) та заходи, що здійснюються його керівником для забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю (дотримання принципів законності та ефективного використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, виконання завдань, планів і дотримання вимог щодо діяльності центрального органу виконавчої влади, його територіальних органів та бюджетних установ, а також підприємств, установ та організацій, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади)".</p> <p>"У центральному органі виконавчої влади для проведення внутрішнього аудиту утворюється як самостійний підрозділ – структурний підрозділ внутрішнього аудиту (далі – підрозділ). За рішенням керівника центрального органу виконавчої влади підрозділи утворюються</p>	<p>Внутрішній аудит проводиться децентралізовано підрозділом або уповноваженою особою</p>

Продовження додатка П

Продовження табл. П.1

1	2	3	4
		в його територіальних органах та бюджетних установах у межах штатної чисельності їх працівників. У разі неможливості утворення підрозділу призначається посадова особа, на яку покладаються повноваження щодо проведення внутрішнього аудиту	
11	Стандарти внутрішнього аудиту, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247	<p>"...Стандарти розроблені з метою визначення єдиних підходів до організації та проведення внутрішнього аудиту, підготовки аудиторських звітів, висновків та рекомендацій у міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, Раді міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях (далі – установа), оцінки якості такого аудиту.</p> <p>Стандарти застосовуються структурними підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними в установах під час проведення ними внутрішнього аудиту".</p> <p>"Сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює такі напрями діяльності:</p> <ul style="list-style-type: none"> оцінка діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольних-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи (аудит ефективності); оцінка діяльності установи щодо законності та достовірності фінансової і бюджетної звітності, правильності ведення бухгалтерського обліку (фінансовий аудит); оцінка діяльності установи щодо дотримання актів законодавства, планів, процедур, контрактів із питань стану збереження активів, інформації та управління державним майном (аудит відповідності)" 	Внутрішній аудит проводиться децентралізовано

Продовження додатка П

Продовження табл. П.1

1	2	3	4
12	Порядок здійснення Державною фінансовою інспекцією України контролю за станом внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, в Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях від 31.07.2014 р. № 794	"...Порядок визначає механізм організації, проведення, оформлення та реалізації результатів контролю за станом внутрішнього аудиту що здійснюється шляхом оцінки якості внутрішнього аудиту Державною фінансовою інспекцією України (далі – Держфінінспекція) та її територіальними органами (далі – органи Держфінінспекції) у міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади, у Раді міністрів Автономної Республіки Крим, в обласних, Київській та Севастопольській міських державних адміністраціях..."	Якість внутрішнього аудиту оцінює ДФІ України
13	Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 року № 158	"У цій Концепції не порушуються питання зовнішнього фінансового контролю (аудиту), що здійснюється Рахунковою палатою відповідно до законодавства, та питання державного нагляду і контролю за діяльністю інших, ніж державні і комунальні підприємства, установи та організації (крім їх діяльності, пов'язаної з використанням державних фінансів), і функціонування їх систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту". "Державний внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечити належне (законне, економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами і розглядається як сукупність трьох складових: внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації"	Внутрішній аудит – складова ДВФК; внутрішній аудит визначається як діяльність; централізований внутрішній аудит та децентралізований внутрішній аудит

1	2	3	4
		<p>"Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій".</p> <p>"...Внутрішній аудит може проводитися централізовано – органами державної контрольно-ревізійної служби та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління"</p>	
14	<p>Стратегія розвитку системи управління державними фінансами від 1 серпня 2013 року N 774-р</p>	<p>Розділ 9. "Державний внутрішній фінансовий контроль повинен забезпечувати належне (економічне, ефективне, результативне та прозоре) управління державними фінансами. Зазначений контроль передбачає здійснення внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту та їх гармонізації.</p> <p>Базовим принципом державного внутрішнього фінансового контролю є чітке розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль"</p>	<p>Внутрішній аудит – складова ДВФК</p>

Аналіз поняття "внутрішній аудит"

Таблиця Р.1

Морфологічний аналіз поняття "внутрішній аудит"
(узагальнено авторами)

Базові категорії чи поняття	Визначення	Джерела
1	2	3
Системний підхід		
Система	Система контролю, яка організована на суб'єкті господарювання в інтересах його власників (або керівництва) та яка регламентована внутрішніми документами. Внутрішній аудит є незалежною компетентною оцінкою фінансово-господарської та управлінської діяльності, що здійснюється в самій організації, заснована на системному науково-обґрунтованому процесі, об'єктивному збиранні, аналізі й оцінці свідчень про економічні заходи та події з метою встановлення критеріїв ефективності роботи, прогнозу майбутнього розвитку, розроблення рекомендацій та порад	Андреев В. Д. [3]
	Невід'ємна частина загальної системи управління. Створюється на середніх і великих підприємствах, виконує контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства	Бутинець Ф. Ф. [27]
Термінологічний підхід		
Підрозділ	Незалежний підрозділ, який не бере участі у виконанні операцій, а періодично здійснює перевірки та оцінює: адекватність та ефективність системи внутрішнього контролю; повноту, своєчасність і достовірність фінансової та іншої звітності, дотримання принципів і внутрішніх процедур обліку; відповідність регуляторним вимогам	Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності виконання державного та місцевого бюджетів [130]
	Постійно діючий структурний підрозділ товариства, який здійснює функції поточного контролю за його фінансово-господарською діяльністю. Назва умовна. Товариства необмежені у використанні інших назв цього структурного підрозділу (наприклад, контрольна-ревізійна служба)	Принципи корпоративного управління [139]
Контроль	Контроль, який здійснюється шляхом перевірки та оцінки адекватності й ефективності інших видів контролю	Адамс Р. [2]
Аудит	Аудит, який здійснюється співробітниками суб'єкта господарювання	Пантелєєв В. П. [124]

1	2	3
Форма внутрішнього контролю	Форма внутрішнього контролю, метою якого є перевірка й оцінка правильності та законності відображення господарських операцій установи в бухгалтерському обліку	Книшек О. О., Яременко О. О. [233]
Функціональний підхід		
Діяльність	Означає оцінювальну діяльність служби, створеної суб'єктам господарювання. До функцій внутрішнього аудиту входять, зокрема, перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора під час висловлення ним думки щодо фінансових звітів. Зовнішній аудитор несе особливу відповідальність за висловлену аудиторську думку і ця відповідальність не зменшується за умови будь-якого використання внутрішнього аудиту. Усі судження, що стосуються аудиту фінансових звітів, формулюються зовнішнім аудитором	МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" [110]
	Діяльність із надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій	Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю" [235]
	Незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок і оцінюванні, як правило, таких елементів: <ul style="list-style-type: none"> • системи внутрішнього контролю фінансової установи; • фінансової та господарської інформації; • економічності та продуктивності діяльності фінансової установи; • дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог 	Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг "Про затвердження методичних рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ" [243]
	Організована внутрішніми документами організації діяльність з контролю ланок управління та різних аспектів функціонування організацій, яка здійснюється представниками спеціального контрольного органу в межах допомоги органам управління організації (загальним зборам учасників господарського товариства, спілки або членів виробничого кооперативу, наглядової ради, ради директорів, виконавчому органу)	Бурцев В. В. [25]

1	2	3
	Діяльність, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий підрозділ підприємства або окрема посадова особа. Головна увага внутрішнього аудиту зосереджена на аналізі інформаційної системи, включаючи систему бухгалтерського обліку і супутніх видів контролю, вивченні фінансової та операційної інформації, дослідженні економічності й ефективності в цілому. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінку та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю	Пантелєєв В. П., Корінько М. Д. [124]
	Діяльність аудиторської служби, створеної самим підприємством	Верхоглядова Н. І. [30]
	Незалежне об'єктивне підтвердження та консультування розроблено для підвищення ефективності та покращення діяльності підприємства	Дорош Н. І. [231]
	Діяльність із внутрішнього аудиту, яка сприятиме впевненості керівника бюджетної установи в достовірності інформації щодо ефективного та раціонального формування та використання бюджетних асигнувань. Саме такі гарантії може дати внутрішній аудит як інструмент оперативного реагування на виникнення або загрозу виникнення фактів незаконного, неефективного та нерезультативного формування й використання бюджетних коштів	Тимохін М. [169]
	Незалежна експертна діяльність аудиторської служби (відділу внутрішнього аудиту, аудитора) суб'єкта господарювання для перевірки й оцінки адекватності, ефективності системи внутрішнього контролю та якості виконання службових обов'язків працівниками	Грицевич В. О. [43]
Функція	Функція, яка дає незалежні, об'єктивні гарантії та консультації, спрямовані на вдосконалення господарської діяльності підприємства, тобто контроль і аналіз фінансової звітності	Майданевич П. Н., Волошина Є. І. [7]
Управлінський підхід		
Знаряддя управління	Знаряддя управління, що постачає адміністративне й технічне керівництво підприємства результатами виконаного аналізу з питань налагодження ефективної виробничої та ринкової діяльності	Бровко Т. О. [24]

Визначення ступеня впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетної установи

Таблиця С.1

Результати оброблення анкети для визначення факторів, важливих для розвитку внутрішнього аудиту (ВА) в Україні

№ п/п	Фактори середовища	Важливість для розвитку ВА в Україні		
		Велика – 3	Помірна – 2	Слабка – 1
		Кількість відповідей експертів		
1	2	3	4	5
Фактори зовнішнього середовища (непрямого впливу)				
1	Економічні	Х	Х	Х
1.1	рівень та темпи інфляції	27	30	3
1.2	рівень зайнятості	20	20	20
1.3	економічний спад або підйом	60	0	0
1.4	рівень безробіття	22	25	13
1.5	прибутки населення	4	10	46
1.6	величина середньої заробітної плати	18	20	22
	Середній бал	2,1306		
2	Політичні	Х	Х	Х
2.1	ступінь втручання держави в економічні процеси	54	6	0
2.2	розуміння урядом, законодавчими органами важливості розвитку державного внутрішнього аудиту	60	0	0
2.3	політична стабільність	60	0	0
2.4	соціальна напруженість	60	0	0
2.5	зміна режиму	43	17	0
2.6	дієвість правової системи	60	0	0
	Середній бал	2,9361		
3	Науково-технічні	Х	Х	Х
3.1	науково-технічний прогрес	34	10	16
3.2	науково-технічні новинки	34	10	16
3.3	технологічні нововведення	34	10	16
	Середній бал	2,300		

Продовження додатка С

Продовження табл. С.1

1	2	3	4	5
4	Соціокультурні	X	X	X
4.1	менталітет	51	9	0
4.2	установки, життєві цінності	54	6	0
4.3	рівень освіти	30	24	6
4.4	рівень інформаційної культури	30	23	7
4.5	міграція населення	48	12	0
	Середній бал	2,5917		
5	Міжнародні	X	X	X
5.1	інтернаціоналізація світової економіки	12	30	18
5.2	становлення міжнародної фінансової системи	30	22	8
5.3	міжнародне наукове співробітництво та обмін досвідом	56	4	0
	Середній бал	2,4000		
Фактори зовнішнього середовища (прямого впливу)				
6	Трудові ресурси	X	X	X
6.1	пропозиція робочої сили	0	50	10
6.2	попит робочої сили	6	54	0
6.3	працевдатне населення	0	0	60
6.4	структура населення за зайнятістю	0	0	60
6.5	структура населення за освітою	33	15	12
	Середній бал	1,6567		
7	Закони та інші нормативно-праві акти	X	X	X
7.1	парламентські закони у сфері державного фінансового контролю	54	4	0
7.2	постанови уряду	30	30	0
7.3	президентські укази	30	30	0
7.4	міністерські та відомчі інструкції та нормативи	30	30	0
7.5	нормативні документи місцевих органів влади	30	30	0
7.6	міжнародні стандарти аудиту	40	20	6
7.7	стандарти внутрішнього аудиту	54	6	0
	Середній бал	2,6429		
8	Контактна аудиторія	X	X	X
8.1	бюджетні установи	30	30	0
8.2	державні контролюючі органи	60	0	0
8.3	засоби інформації	45	15	0
	Середній бал	2,7500		
Фактори внутрішнього середовища				
9	Основні види діяльності бюджетної установи	X	X	X
9.1	зміни схем посадових окладів чи порядку розрахунку конкретних видів нарахувань заробітної плати	6	24	30
9.2	зміни в організаційній структурі	28	12	20
9.3	зміни у видах діяльності	22	24	14
	Середній бал	1,9556		
10	Система фінансового менеджменту бюджетної установи	X	X	X
10.1	створення належного контрольного середовища	60	0	0
10.2	чітке визначення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за виконання бюджету	60	0	0

Продовження додатка С

Продовження табл. С.1

1	2	3	4	5
10.3	діючий механізм боротьби з корупцією та порушеннями в бюджетній установі	60	0	0
10.4	наявність чітких етичних принципів	60	0	0
10.5	попередження та моніторинг порушень у бюджетній установі	45	15	0
	Середній бал	2,9500		
11	Оцінка результатів попередньої ревізії	X	X	X
11.1	систематичні порушення законодавства	60	0	0
11.2	виявлення недочас	5	45	10
11.3	виявлення фактів переплати заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених (порівняно з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася	3	27	30
	Середній бал	2,1556		
12	Контрольне середовище бюджетної установи	X	X	X
12.1	стиль і основні принципи управління бюджетною установою	60	0	0
12.2	організаційна структура бюджетної установи	10	10	40
12.3	розподіл відповідальності та повноважень	60	0	0
12.4	кадрова політика та практика бюджетної установи	18	28	14
12.5	порядок підготовки бухгалтерської звітності			
	Середній бал	1,9233		
13	Упровадження та вдосконалення контрольних процедур	X	X	X
13.1	стандарты внутрішнього аудиту максимально наближені до міжнародних	60	0	0
13.2	ефективні та цілісні системи і процедури попереднього та поточного контролю	54	6	0
13.3	чіткі, повні та прозорі процедури звітування бюджетної установи	56	4	0
	Середній бал	2,9389		
14	Інформаційне середовище контролю	X	X	X
14.1	упровадження графіка документообігу із визначенням відповідальних за маршрутами роботи з документами на паперових та електронних носіях	30	30	0
14.2	розроблення посадових інструкцій із функціональним забезпеченням повноважень та засобів їх виконання	30	30	0
14.3	створення безпеки інформаційних систем та конфіденційності інформації	46	14	0
	Середній бал	2,5889		
15	Визначення пов'язаних із бюджетною установою сторін	X	X	X
15.1	укладення договорів з тими самими суб'єктами господарювання, які мають значну дебіторську заборгованість, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів	0	24	36
15.2	укладення договорів з маловідомими суб'єктами господарювання, які нещодавно створені або предмет договору не є їх основною діяльністю	0	24	36

Продовження додатка С

Закінчення табл. С.1

1	2	3	4	5
15.3	укладення договорів з суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію тощо	0	24	36
	Середній бал	1,4000		
16	Система бухгалтерського обліку бюджетної установи	X	X	X
16.1	зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку тих чи інших операцій, віднесення до кодів економічної класифікації видатків	6	0	54
16.2	відсутність положення про бухгалтерію, посадових інструкцій облікових працівників, правил документообігу, наказів керівника про надання права підпису конкретних документів посадовим особам	0	12	48
16.3	суттєві зміни показників кошторису порівняно з попередніми роками	18	12	30
16.4	значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості	18	12	30
16.5	наявність асигнувань за кодами програмної (функціональної), економічної кваліфікації видатків, які не планувалися та не здійснювалися у попередньому році	6	6	48
16.6	відсутність внутрішніх регламентів для системних та несистемних операцій	6	0	54
	Середній бал	1,4167		
17	Використання бюджетною установою інформаційних технологій	X	X	X
17.1	застосування бюджетною установою неліцензійних програм або програм, непристосованих для ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах	50	10	0
17.2	невнесення змін до програм, якщо це було необхідно з огляду на внесені Держказначейством зміни до порядку ведення обліку	54	6	0
17.3	відсутність розмежування доступу до ділянок обліку	30	26	4
17.4	доступ до комп'ютерної програми осіб, які не мають відповідних повноважень, внаслідок чого можливе внесення несанкціонованих змін	24	12	24
	Середній бал	2,5417		

Таблиця С.2

Результати оброблення анкети для визначення впливу факторів на розвиток внутрішнього аудиту (ВА) бюджетної установи

№ п/п	Фактори середовища	Вплив на розвиток ВА бюджетної установи		
		3 Великий –	2 Помірний –	1 Слабкий –
		Кількість відповідей експертів		
1	2	3	4	5
Фактори зовнішнього середовища (непрямого впливу)				
1	Економічні	X	X	X
1.1	рівень та темпи інфляції	0	15	45
1.2	рівень зайнятості	0	20	40
1.3	економічний спад або підйом	55	5	0
1.4	рівень безробіття	2	12	46
1.5	прибутки населення	0	5	55
1.6	величина середньої заробітної плати	0	2	48
	Середній бал	1,4528		
2	Політичні	X	X	X
2.1	ступінь втручання держави в економічні процеси	28	32	0
2.2	розуміння урядом, законодавчими органами важливості розвитку державного внутрішнього аудиту	60	0	0
2.3	політична стабільність	60	0	0
2.4	соціальна напруженість	60	0	0
2.5	зміна режиму	55	5	0
2.6	дієвість правової системи	25	35	0
	Середній бал	2,8000		
3	Науково-технічні	X	X	X
3.1	науково-технічний прогрес	4	5	51
3.2	науково-технічні новинки	4	5	51
3.3	технологічні нововведення	14	20	26
	Середній бал	1,4111		
4	Соціокультурні	X	X	X
4.1	менталітет	10	8	42
4.2	установки, життєві цінності	6	8	46

Продовження додатка С

Продовження табл. С.2

1	2	3	4	5
4.3	рівень освіти	32	24	4
4.4	рівень інформаційної культури	30	25	5
4.5	міграція населення	10	12	36
	Середній бал	1,9583		
5	Міжнародні	X	X	X
5.1	інтернаціоналізація світової економіки	2	18	40
5.2	становлення міжнародної фінансової системи	10	22	28
5.3	міжнародне наукове співробітництво та обмін досвідом	16	24	20
	Середній бал	1,6667		
Фактори зовнішнього середовища (прямого впливу)				
6	Трудові ресурси	X	X	X
6.1	пропозиція робочої сили	0	20	40
6.2	попит робочої сили	0	20	40
6.3	працевдатне населення	0	0	60
6.4	структура населення за зайнятістю	0	0	60
6.5	структура населення за освітою	17	23	20
	Середній бал	1,3233		
7	Закони та інші нормативно-праві акти	X	X	X
7.1	парламентські закони у сфері державного фінансового контролю	54	4	0
7.2	постанови уряду	30	30	0
7.3	президентські укази	30	30	0
7.4	міністерські та відомчі інструкції та нормативи	30	30	0
7.5	нормативні документи місцевих органів влади	30	30	0
7.6	міжнародні стандарти аудиту	40	20	6
7.7	стандарти внутрішнього аудиту	42	18	0
	Середній бал	2,6143		
8	Контактна аудиторія	X	X	X
8.1	бюджетні установи	30	30	0
8.2	державні контролюючі органи	60	0	0
8.3	засоби інформації	35	25	0
	Середній бал	2,6944		
Фактори внутрішнього середовища				
9	Основні види діяльності бюджетної установи	X	X	X
9.1	зміни схем посадових окладів чи порядку розрахунку конкретних видів нарахувань заробітної плати	45	12	3
9.2	зміни в організаційній структурі	51	9	0
9.3	зміни у видах діяльності	58	2	0
	Середній бал	2,8389		
10	Система фінансового менеджменту бюджетної установи	X	X	X
10.1	створення належного контрольного середовища	60	0	0
10.2	чітке визначення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за виконання бюджету	60	0	0
10.3	діючий механізм боротьби з корупцією та порушеннями в бюджетній установі	60	0	0

Продовження додатка С

Продовження табл. С.2

1	2	3	4	5
10.4	наявність чітких етичних принципів	60	0	0
10.5	попередження та моніторинг порушень у бюджетній установі	49	11	0
	Середній бал	2,9633		
11	Оцінка результатів попередньої ревізії	X	X	X
11.1	систематичні порушення законодавства	60	0	0
11.2	виявлення недочас	60	0	0
11.3	виявлення фактів переплати заробітної плати внаслідок установлення необґрунтовано завищених (порівняно з нормативно-правовими актами) надбавок чи доплат однак система встановлення надбавок та доплат не змінилася	38	22	0
	Середній бал	2,8778		
12	Контрольне середовище бюджетної установи	X	X	X
12.1	стиль і основні принципи управління бюджетною установою	60	0	0
12.2	організаційна структура бюджетної установи	53	7	0
12.3	розподіл відповідальності та повноважень	60	0	0
12.4	кадрова політика та практика бюджетної установи	53	7	0
12.5	порядок підготовки бухгалтерської звітності			
	Середній бал	2,3533		
13	Впровадження та вдосконалення контрольних процедур	X	X	X
13.1	стандарты внутрішнього аудиту максимально наближені до міжнародних	60	0	0
13.2	ефективні та цілісні системи і процедури попереднього та поточного контролю	58	2	0
13.3	чіткі, повні та прозорі процедури звітування бюджетної установи	60	0	0
	Середній бал	2,9889		
14	Інформаційне середовище контролю	X	X	X
14.1	впровадження графіка документообігу із визначенням відповідальних по маршрутах роботи з документами на паперових та електронних носіях	54	6	0
14.2	розроблення посадових інструкцій із функціональним забезпеченням повноважень та засобів їх виконання	59	1	0
14.3	створення безпеки інформаційних систем і конфіденційності інформації	59	1	0
	Середній бал	2,9556		
15	Визначення пов'язаних з бюджетною установою сторін	X	X	X
15.1	укладення договорів з тими самими суб'єктами господарювання, які мають значну дебіторську заборгованість, або з суб'єктами господарювання, щодо яких аудитор має інформацію про завищення ними обсягів робіт, ціни товарів або послуг, розцінок чи тарифів	36	24	0
15.2	укладення договорів з маловідомими суб'єктами господарювання, які нещодавно створені або предмет договору не є їх основною діяльністю	36	24	0
15.3	укладення договорів з суб'єктами господарювання, які мають невідповідну репутацію тощо	36	24	0
	Середній бал	2,6000		

Продовження додатка С

Закінчення табл. С.2

1	2	3	4	5
16	Система бухгалтерського обліку бюджетної установи	X	X	X
16.1	зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими змінюється порядок відображення в обліку тих чи інших операцій, віднесення до кодів економічної класифікації видатків	36	24	0
16.2	відсутність положення про бухгалтерію, посадових інструкцій облікових працівників, правил документообігу, наказів керівника про надання права підпису конкретних документів посадовим особам	53	7	0
16.3	суттєві зміни показників кошторису порівняно з попередніми роками	59	1	0
16.4	значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості	46	14	0
16.5	наявність асигнувань за кодами програмної (функціональної), економічної кваліфікації видатків, які не планувалися та не здійснювалися у попередньому році	46	14	40
16.6	відсутність внутрішніх регламентів для системних та несистемних операцій	36	10	14
	Середній бал	2,8389		
17	Використання бюджетною установою інформаційних технологій	X	X	X
17.1	застосування бюджетною установою неліцензійних програм або програм, непристосованих для ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах	50	10	0
17.2	невнесення змін до програм, якщо це було необхідно з огляду на внесені Держказначейством зміни до порядку ведення обліку	54	6	0
17.3	відсутність розмежування доступу до ділянок обліку	56	4	0
17.4	доступ до комп'ютерної програми осіб, які не мають відповідних повноважень, внаслідок чого можливе внесення несанкціонованих змін	56	5	0
	Середній бал	2,9083		

Classification probabilities (weights) for EM clustering (Spreadsheet1)				
Number of clusters: 3				
Total number of training cases: 17				
	Cluster 1	Cluster 2	Cluster 3	Final classification
1	0,494930	0,387266	0,117804	1
2	0,047702	0,521356	0,430942	2
3	0,540540	0,386162	0,073298	1
4	0,381563	0,350431	0,268007	1
5	0,599178	0,052377	0,348445	1
6	0,571732	0,162339	0,265929	1
7	0,476904	0,143789	0,379307	1
8	0,660898	0,006454	0,332648	1
9	0,535898	0,031001	0,433102	1
10	0,555430	0,347570	0,097000	1
11	0,453710	0,439530	0,106759	1
12	0,339474	0,417472	0,243054	2
13	0,367202	0,246712	0,386086	3
14	0,364439	0,228090	0,407471	3
15	0,258855	0,284944	0,456202	3
16	0,547405	0,189240	0,263355	1
17	0,252534	0,386870	0,360596	2

Рис. С.1. Розподіл факторів впливу на розвиток внутрішнього аудиту бюджетної установи за кластерами

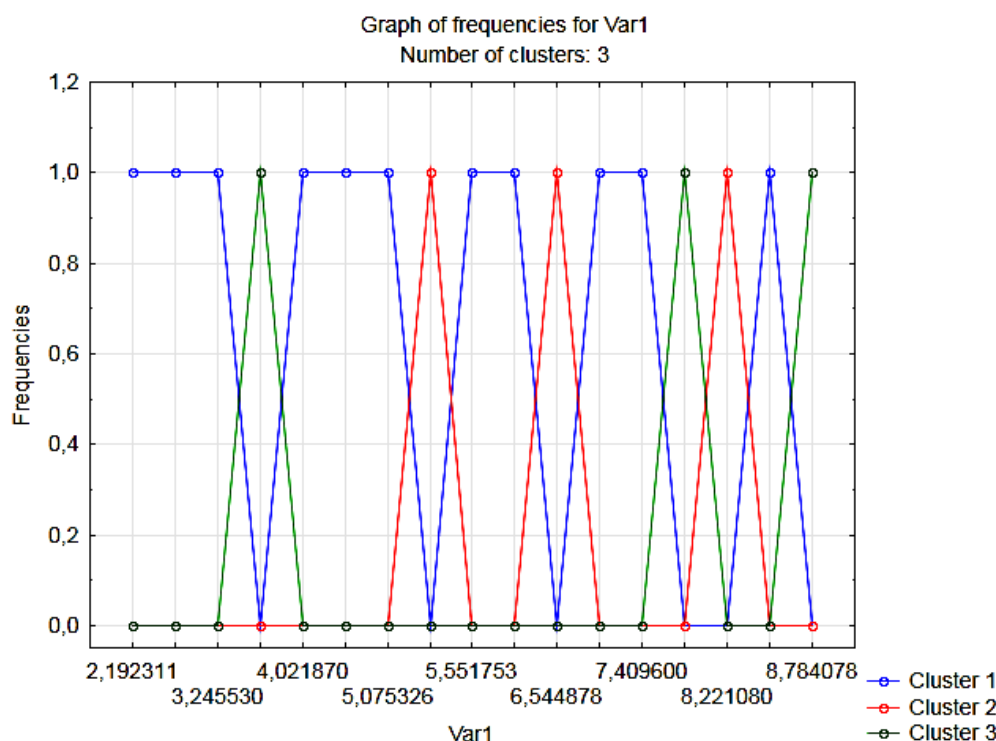


Рис. С.2. Графічне зображення розподілу факторів впливу на розвиток внутрішнього аудиту бюджетної установи за кластерами

Таблиця С.3

Визначення можливості посилення впливу факторів на стан розвитку внутрішнього аудиту (ВА) бюджетної установи

№ п/п	Фактори середовища	Ймовірність посилення впливу факторів на розвиток ВА бюджетної установи		
		Висока	Середня	Низька
		Кількість відповідей експертів		
Фактори зовнішнього середовища (непрямого впливу)				
1	Економічні	28	32	0
2	Політичні	32	28	0
3	Науково-технічні	10	10	40
4	Соціокультурні	10	16	34
5	Міжнародні	0	0	60
Фактори зовнішнього середовища (прямого впливу)				
6	Трудові ресурси	15	15	30
7	Закони та інші нормативно-правові акти	54	6	0
8	Контактна аудиторія	0	6	60
Фактори внутрішнього середовища				
9	Основні види діяльності бюджетної установи	0	0	60
10	Система фінансового менеджменту бюджетної установи	54	6	0
11	Оцінка результатів попередньої ревізії	54	6	0
12	Контрольне середовище бюджетної установи	48	12	0
13	Впровадження та вдосконалення контрольних процедур	40	20	0
14	Інформаційне середовище контролю	36	10	14
15	Визначення пов'язаних з бюджетною установою сторін	3	27	30
16	Система бухгалтерського обліку бюджетної установи	45	15	0
17	Використання бюджетною установою інформаційних технологій	25	15	20

Результат оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетних установ

Таблиця Т.1

Результат експертної оцінки рівня показника оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи у 2012 році

Показники	Розподіл балів за експертами					Сума балів	Середня оцінка
	1	2	3	4	5		
1	2	3	4	5	6	7	8
КЗОЗ "Харківська міська багатoproфільна лікарня № 18"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	4	3	3	4	18	3,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	4	4	5	5	23	4,6
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	3	2	4	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	5	5	5	4	24	4,8
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	3	2	3	2	13	2,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	5	5	4	5	4	23	4,6
КЗОЗ "Обласна дитяча клінічна лікарня"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	4	5	5	4	23	4,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	7	8	7	8	37	7,4
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	3	3	4	18	3,6
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	7	5	6	6	29	5,8
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	3	4	4	4	18	3,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	7	6	7	6	33	6,6

1	2	3	4	5	6	7	8
Дорожня клінічна лікарня станції Харків СТГО Південна залізниця							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	3	4	4	3	4	18	3,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	8	7	7	8	36	7,2
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	3	3	4	3	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	6	4	5	6	26	5,2
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	3	4	4	3	18	3,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	8	7	7	7	6	35	7
Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	4	5	5	4	22	4,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	5	5	4	5	24	4,8
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	3	4	4	4	3	18	3,6
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	6	4	5	6	26	5,2
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	4	3	4	3	18	3,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	5	5	6	5	6	27	5,4
Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	6	7	7	7	32	6,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	8	8	8	7	38	7,6
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	5	5	4	22	4,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи у частині проведення внутрішнього аудиту	7	6	5	6	6	30	6

Продовження додатка Т

Продовження табл. Т.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	4	4	4	4	19	3,8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	8	6	7	6	34	6,8
Зідківська селищна рада Зміївського району Харківської області							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	6	6	6	6	29	5,8
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	8	8	7	8	38	7,6
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	5	5	6	5	4	25	5
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	5	5	6	6	28	5,6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	4	5	4	5	24	4,8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	6	5	6	5	6	28	5,6
Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	6	5	5	5	4	25	5
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	5	6	6	5	27	5,4
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	6	6	7	6	7	32	6,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	8	7	8	7	6	36	7,2
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	5	6	4	4	24	4,8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	6	7	7	6	6	32	6,4
Державний лікувально-профілактичний заклад "Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	3	4	3	3	4	17	3,4

Продовження додатка Т

Продовження табл. Т.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	7	7	6	6	32	6,4
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	5	4	4	21	4,2
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	7	6	6	32	6,4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	4	4	3	3	17	3,4
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	5	6	6	5	5	27	5,4
Харківська обласна психіатрична лікарня № 3							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	5	5	6	6	27	5,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	9	8	9	8	41	8,2
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	6	5	6	5	4	26	5,2
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	7	7	7	6	6	33	6,6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	5	5	4	5	25	5
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	8	7	8	7	8	38	7,6
КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	5	5	5	4	23	4,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	8	7	7	8	37	7,4
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	7	6	5	31	6,2
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	6	6	7	32	6,4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	5	6	5	5	27	5,4

Продовження додатка Т
Закінчення табл. Т.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	6	6	6	7	6	31	6,2
Спеціальна загальноосвітня школа-інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	4	4	5	5	22	4,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	4	4	4	3	19	3,8
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	3	4	3	3	4	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи у частині проведення внутрішнього аудиту	5	5	6	6	6	28	5,6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	3	2	2	2	12	2,4
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	5	5	5	5	4	24	4,8
Мереф'янська міська рада							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	4	4	3	4	19	3,8
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	5	5	5	5	25	5
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	4	3	3	18	3,6
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	5	5	6	6	28	5,6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	3	3	3	3	16	3,2
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	5	6	6	6	5	28	5,6

**Результат експертної оцінки рівня показника оцінки якості
внутрішнього аудиту бюджетної установи у 2013 році**

Показник	Розподіл балів за експертами					Сума балів	Середня оцінка
	1	2	3	4	5		
1	2	3	4	5	6	7	8
КЗОЗ "Харківська міська багатопрофільна лікарня № 18"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	4	5	3	4	21	4,2
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	4	4	5	5	23	4,6
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	3	2	4	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	6	5	5	6	27	5,4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	3	2	3	2	13	2,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	5	5	6	5	6	27	5,4
КЗОЗ "Обласна дитяча клінічна лікарня"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	4	5	3	4	21	4,2
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	7	8	9	8	39	7,8
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	3	2	4	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	7	4	6	6	28	5,6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	3	2	4	2	14	2,8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	7	6	7	6	33	6,6

Продовження додатка Т
Продовження табл. Т.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Дорожня клінічна лікарня станції Харків СТГО Південна залізниця							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	3	4	4	3	4	18	3,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	8	7	7	8	36	7,2
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	3	3	4	3	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	6	4	5	6	26	5,2
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	3	4	4	3	18	3,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	8	7	7	7	6	35	7
Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	4	5	5	4	22	4,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	5	6	4	4	24	4,8
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	3	4	4	3	3	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	6	4	5	6	26	5,2
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	4	3	4	2	16	3,2
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	5	5	6	5	6	27	5,4
Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	6	5	5	7	28	5,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	6	8	8	7	36	7,2
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	5	5	4	22	4,4

Продовження додатка Т
Продовження табл. Т.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	7	6	5	6	6	30	6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	4	4	4	4	19	3,8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	8	6	7	6	34	6,8
Зідківська селищна рада Зміївського району Харківської області							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	7	6	6	7	5	31	6,2
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	8	8	7	8	38	7,6
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	5	5	6	5	4	25	5
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	7	6	6	32	6,4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	4	5	4	5	24	4,8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	6	6	6	5	6	29	5,8
Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	6	5	5	5	4	25	5
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	5	6	6	5	27	5,4
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	6	6	7	6	7	32	6,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	8	7	8	7	6	36	7,2
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	5	6	4	4	24	4,8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	6	7	7	6	6	32	6,4

1	2	3	4	5	6	7	8
Державний лікувально-профілактичний заклад "Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	3	4	4	3	4	18	3,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	7	8	6	8	35	7
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	5	5	4	22	4,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	7	6	6	32	6,4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	4	3	4	3	17	3,4
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	6	6	7	6	32	6,4
Харківська обласна психіатрична лікарня № 3							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	5	5	6	6	27	5,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	9	8	9	8	41	8,2
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	6	7	8	34	6,8
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	7	7	7	7	6	34	6,8
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	7	7	6	6	33	6,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	8	7	8	7	8	38	7,6
КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	4	5	5	4	22	4,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	8	8	7	8	38	7,6

Продовження додатка Т
Закінчення табл. Т.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	7	6	5	31	6,2
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	8	6	8	35	7
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	6	7	5	7	31	6,2
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	8	8	6	7	6	35	7
Спеціальна загальноосвітня школа-інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	4	5	5	4	22	4,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	3	4	4	3	18	3,6
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	3	4	3	3	4	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	5	6	6	6	28	5,6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	3	2	2	2	12	2,4
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	6	5	6	5	6	28	5,6
Мереф'янська міська рада							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	4	5	3	4	20	4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	5	6	5	5	26	5,2
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	4	3	4	19	3,8
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	5	6	6	30	6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	3	4	4	3	18	3,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	6	6	7	6	32	6,4

**Результат експертної оцінки рівня показника оцінки якості
внутрішнього аудиту бюджетної установи у 2014 році**

Показник	Розподіл балів за експертами					Сума балів	Середня оцінка
	1	2	3	4	5		
1	2	3	4	5	6	7	8
КЗОЗ "Харківська міська багатoproфільна лікарня № 18"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	6	5	5	6	27	5,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	5	4	5	5	24	4,8
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	3	4	4	19	3,8
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	6	5	5	6	27	5,4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	5	4	4	4	21	4,2
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	6	6	7	6	32	6,4
КЗОЗ "Обласна дитяча клінічна лікарня"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	4	5	3	4	21	4,2
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	8	8	8	9	8	41	8,2
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	3	4	4	19	3,8
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	6	5	6	6	28	5,6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	3	2	3	2	13	2,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	6	6	7	6	32	6,4
Дорожня клінічна лікарня станції Харків СТГО Південна залізниця							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	3	4	4	3	4	18	3,6

Продовження додатка Т
Продовження табл. Т.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	8	6	6	8	34	6,8
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	3	3	4	3	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	6	4	5	6	26	5,2
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	3	4	4	3	18	3,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	8	7	7	7	6	35	7
Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	6	6	5	5	6	28	5,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	5	6	6	6	29	5,8
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	3	4	4	3	3	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	6	6	5	6	28	5,6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	4	4	4	4	19	3,8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	5	6	6	5	6	28	5,6
Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	6	7	7	7	6	33	6,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	6	6	6	7	32	6,4
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	5	5	5	5	24	4,8
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	7	6	7	6	6	32	6,4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	3	4	4	3	17	3,4

1	2	3	4	5	6	7	8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	7	6	6	6	32	6,4
Зідківська селищна рада зміївського району Харківської області							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	7	6	6	7	7	33	6,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	8	8	8	7	8	39	7,8
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	5	5	6	5	6	27	5,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	7	7	7	6	7	34	6,8
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	4	5	4	5	24	4,8
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	6	6	6	5	6	29	5,8
Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	6	7	6	6	6	31	6,2
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	7	6	6	7	32	6,4
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	6	6	7	6	7	32	6,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	8	7	8	7	7	37	7,4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	5	6	5	4	25	5
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	6	7	7	7	6	33	6,6
Державний лікувально-профілактичний заклад "Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	6	6	5	6	28	5,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	7	8	7	8	37	7,4

1	2	3	4	5	6	7	8
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	5	6	5	5	6	27	5,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	7	6	6	32	6,4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	4	5	5	5	23	4,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	6	6	6	6	31	6,2
Харківська обласна психіатрична лікарня № 3							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	7	6	6	8	8	35	7
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	8	9	8	8	8	41	8,2
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	6	8	8	35	7
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	7	7	7	7	8	36	7,2
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	6	7	6	6	32	6,4
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	8	7	8	7	8	38	7,6
КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф"							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	5	6	6	5	6	28	5,6
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	7	8	7	7	7	36	7,2
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	6	6	7	6	7	32	6,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	8	8	7	36	7,2
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	6	6	7	5	7	31	6,2
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	8	8	6	7	7	36	7,2

Продовження додатка Т
Закінчення табл. Т.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Спеціальна загальноосвітня школа-інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	4	5	5	4	22	4,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	3	4	4	3	18	3,6
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	3	4	3	3	4	17	3,4
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	5	5	6	6	6	28	5,6
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	3	3	2	2	2	12	2,4
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	6	5	6	5	6	28	5,6
Мереф'янська міська рада							
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	4	4	5	5	4	22	4,4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	5	6	6	6	5	28	5,6
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	4	4	4	5	4	21	4,2
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	6	7	7	6	6	32	6,4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	4	5	4	5	5	23	4,6
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	7	6	6	6	6	31	6,2

Нормовані значення рівня показника оцінки якості внутрішнього аудиту для кожної з досліджуваних бюджетних установ за 2012 – 2014 роки

Показники	Роки		
	2012	2013	2014
1	2	3	4
КЗОЗ "Харківська міська багатoproфільна лікарня № 18"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,4545	0,5714	0,6154
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,9091	0,7143	0,3846
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,3636	0,2857	0,0000
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	1,0000	1,0000	0,6154
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,1538
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,9091	1,0000	1,0000
КЗОЗ "Обласна дитяча клінічна лікарня"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,2632	0,2800	0,2857
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	1,0000	1,0000	1,0000
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0000	0,1200	0,2143
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,5789	0,5600	0,5357
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,7895	0,7600	0,6786
Дорожня клінічна лікарня станції Харків СТГО Південна залізниця			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0526	0,0526	0,0556
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	1,0000	1,0000	0,9444
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0000	0,0000	0,0000
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,4737	0,4737	0,5000
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0526	0,0526	0,0556

1	2	3	4
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,9474	0,9474	1,0000
Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,4444	0,5455	0,9167
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,6667	0,7273	1,0000
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0000	0,0909	0,0000
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,8889	0,9091	0,9167
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,1667
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	1,0000	1,0000	0,9167
Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,6842	0,5294	1,0000
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	1,0000	1,0000	0,9375
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1579	0,1765	0,4375
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,5789	0,6471	0,9375
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,7895	0,8824	0,9375
Зідьківська селищна рада Зміївського району Харківської області			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,3571	0,5000	0,6000
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	1,0000	1,0000	1,0000
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0714	0,0714	0,2000
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2857	0,5714	0,6667
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,2857	0,3571	0,3333
Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0833	0,0833	0,5000

Продовження додатка Т
Продовження табл. Т.4

1	2	3	4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2500	0,2500	0,5833
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,6667	0,6667	0,5833
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	1,0000	1,0000	1,0000
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,6667	0,6667	0,6667
Державний лікувально-профілактичний заклад "Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0000	0,0556	0,3571
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	1,0000	1,0000	1,0000
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,2667	0,2778	0,2857
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	1,0000	0,8333	0,6429
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,6667	0,8333	0,5714
Харківська обласна психіатрична лікарня № 3			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1250	0,0000	0,3333
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	1,0000	1,0000	1,0000
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0625	0,5000	0,3333
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,5000	0,5000	0,4444
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,4286	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,8125	0,7857	0,6667
КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0000	0,0000	0,0000

Продовження додатка Т
Закінчення табл. Т.4

1	2	3	4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	1,0000	1,0000	1,0000
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,5714	0,5625	0,5000
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,6429	0,8125	1,0000
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2857	0,5625	0,3750
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,5714	0,8125	1,0000
Спеціальна загальноосвітня школа-інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,6250	0,6250	0,6250
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,4375	0,3750	0,3750
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,3125	0,3125	0,3125
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	1,0000	1,0000	1,0000
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,7500	1,0000	1,0000
Мереф'янська міська рада			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,2500	0,1429	0,0909
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,7500	0,5714	0,6364
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1667	0,0714	0,0000
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	1,0000	0,8571	1,0000
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,1818
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	1,0000	1,0000	0,9091

Таблиця Т.5

**Вагомість кожного показника оцінки якості внутрішнього аудиту
для досліджуваних бюджетних установ у 2012 – 2014 роках**

Показники	Роки		
	2012	2013	2014
1	2	3	4
КЗОЗ "Харківська міська багатoproфільна лікарня № 18"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1522	0,1635	0,1799
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1955	0,1803	0,1598
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1435	0,1314	0,1264
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2043	0,2111	0,1799
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1096	0,1022	0,1400
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1948	0,2114	0,2140
КЗОЗ "Обласна дитяча клінічна лікарня"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1458	0,1390	0,1370
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2343	0,2575	0,2664
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1139	0,1118	0,1232
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,1833	0,1833	0,1819
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1139	0,0915	0,0840
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,2089	0,2169	0,2076
Дорожня клінічна лікарня станції Харків СТГО Південна залізниця			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1201	0,1201	0,1217
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2399	0,2399	0,2292
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1134	0,1134	0,1150
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,1730	0,1730	0,1751
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1203	0,1203	0,1222

1	2	3	4
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,2334	0,2334	0,2368
Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1630	0,1667	0,1882
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1779	0,1813	0,1954
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1331	0,1282	0,1138
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,1924	0,1979	0,1876
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1334	0,1208	0,1274
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,2001	0,2050	0,1876
Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1827	0,1656	0,1940
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2170	0,2131	0,1885
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1256	0,1302	0,1412
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,1721	0,1776	0,1881
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1084	0,1123	0,0999
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1943	0,2011	0,1883
Зідківська селищна рада зміївського району Харківської області			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1689	0,1733	0,1779
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2211	0,2126	0,2098
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1454	0,1393	0,1452
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,1630	0,1788	0,1828
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1391	0,1339	0,1285
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1625	0,1621	0,1559

1	2	3	4
Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1420	0,1420	0,1632
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1537	0,1537	0,1686
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1826	0,1826	0,1685
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2041	0,2041	0,1948
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1356	0,1356	0,1313
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1820	0,1820	0,1736
Державний лікувально-профілактичний заклад "Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1168	0,1151	0,1570
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2192	0,2239	0,2077
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1441	0,1410	0,1516
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2192	0,2050	0,1797
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1159	0,1090	0,1292
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1848	0,2060	0,1747
Харківська обласна психіатрична лікарня № 3			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1425	0,1303	0,1608
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2162	0,1978	0,1893
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1365	0,1640	0,1610
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,1735	0,1644	0,1658
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1314	0,1596	0,1478
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,2000	0,1838	0,1752
КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1268	0,1148	0,1404

Продовження додатка Т
Закінчення табл. Т.5

1	2	3	4
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2045	0,1979	0,1810
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1709	0,1612	0,1607
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,1769	0,1819	0,1810
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1494	0,1612	0,1555
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1715	0,1830	0,1814
Спеціальна загальноосвітня школа-інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1803	0,1758	0,1758
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1557	0,1438	0,1438
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1393	0,1364	0,1364
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2297	0,2238	0,2238
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0983	0,0964	0,0964
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1967	0,2238	0,2238
Мереф'янська міська рада			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1417	0,1376	0,1399
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1867	0,1792	0,1780
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1340	0,1309	0,1336
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2092	0,2073	0,2039
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1192	0,1240	0,1466
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,2092	0,2209	0,1980

**Первісна оцінка якості внутрішнього аудиту для кожної
з досліджуваних бюджетних установ за 2012 – 2014 роки**

Показник	Роки		
	2012	2013	2014
1	2	3	4
КЗОЗ "Харківська міська багатoproфільна лікарня № 18"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0692	0,0934	0,1107
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1777	0,1288	0,0615
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0522	0,0375	0,0000
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2043	0,2111	0,1107
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0215
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1771	0,2114	0,2140
КЗОЗ "Обласна дитяча клінічна лікарня"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0384	0,0389	0,0391
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2343	0,2575	0,2664
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0000	0,0134	0,0264
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,1061	0,1026	0,0975
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1649	0,1649	0,1409
Дорожня клінічна лікарня станції Харків СТГО Південна залізниця			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0063	0,0063	0,0068
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2399	0,2399	0,2165
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0000	0,0000	0,0000
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,0819	0,0819	0,0875

1	2	3	4
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0063	0,0063	0,0068
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,2212	0,2212	0,2368
Управління Пенсійного фонду України в Зміївському районі			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0725	0,0910	0,1726
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1186	0,1319	0,1954
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0000	0,0117	0,0000
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,1710	0,1799	0,1719
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0212
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,2001	0,2050	0,1719
Управління Державного казначейства у Фрунзенському районі м. Харкова			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1250	0,0877	0,1940
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2170	0,2131	0,1767
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0198	0,0230	0,0618
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,0996	0,1149	0,1764
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1534	0,1775	0,1765
Зідківська селищна рада Зміївського району Харківської області			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0603	0,0867	0,1067
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2211	0,2126	0,2098
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0104	0,0100	0,0290
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,0466	0,1021	0,1219
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000

1	2	3	4
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,0464	0,0579	0,0520
Державна адміністрація Нововодолазького району Харківської області			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0118	0,0118	0,0816
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0384	0,0384	0,0984
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,1217	0,1217	0,0983
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2041	0,2041	0,1948
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1213	0,1213	0,1157
Державний лікувально-профілактичний заклад "Центральна клінічна лікарня Укрзалізниці"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0000	0,0064	0,0561
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2192	0,2239	0,2077
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0384	0,0392	0,0433
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2192	0,1708	0,1156
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1232	0,1717	0,0998
Харківська обласна психіатрична лікарня № 3			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0178	0,0000	0,0536
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2162	0,1978	0,1893
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0085	0,0820	0,0537
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,0868	0,0822	0,0737
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0684	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1625	0,1444	0,1168

Закінчення додатка Т
Закінчення табл. Т.6

1	2	3	4
КЗОЗ "Обласна клінічна лікарня – Центр екстреної медичної допомоги та медицини катастроф"			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0000	0,0000	0,0000
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,2045	0,1979	0,1810
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0976	0,0907	0,0804
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,1137	0,1478	0,1810
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0427	0,0907	0,0583
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,0980	0,1487	0,1814
Спеціальна загальноосвітня школа-інтернат для дітей зі зниженим слухом м. Харкова			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,1127	0,1099	0,1099
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0681	0,0539	0,0539
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0435	0,0426	0,0426
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2297	0,2238	0,2238
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0000
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,1475	0,2238	0,2238
Мереф'янська міська рада			
Дотримання вимог нормативно-правових актів у частині організації внутрішнього аудиту в бюджетній установі	0,0354	0,0197	0,0127
Повнота та достовірність документування матеріалів внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,1400	0,1024	0,1133
Розподіл відповідальності та повноважень у частині проведення внутрішнього аудиту	0,0223	0,0094	0,0000
Рівень компетентності персоналу бюджетної установи в частині проведення внутрішнього аудиту	0,2092	0,1777	0,2039
Ступінь реалізації результатів (упровадження рекомендації) внутрішнього аудиту бюджетної установи	0,0000	0,0000	0,0266
Наявність невиявлених внутрішнім аудитом порушень чинного законодавства	0,2092	0,2209	0,1800

Вимоги до функціонування внутрішнього аудиту

Таблиця У.1

Вимоги до функціонування внутрішнього аудиту в бюджетних установах

Вимоги Порядку № 1001	Особливості реалізації	Примітки
1	2	3
Створення структурного підрозділу внутрішнього аудиту установі	Упровадження підрозділу в установі можливе за умови затвердження кошторису видатків на створення підрозділу та у разі наявності наказу вищого керівництва. Обов'язкове затвердження нового штатного розпису та розпорядчих документів (положення про відділ, посадова інструкція внутрішнього аудитора)	Можливий розподіл обов'язків щодо ведення внутрішнього аудиту між працівниками окремих відділів бюджетної установи
Комплектування, відбір кадрів, систематичне підвищення їх кваліфікації та навчання	Організація багатоетапного відбору кадрів, зокрема проведення різноманітних тестів та співбесід. Відбір кадрів здійснюється керівництвом	–
Надання підрозділу головного доступу до документів та інформаційних баз даних	Можливе за наявності наказу керівника установи, розробленого Положення про структурний підрозділ внутрішнього аудиту та посадових інструкцій працівників підрозділу, де зазначаються їх обов'язки, права, відповідальність, взаємовідносини з іншими підрозділами	–
Створення належних умов для проведення внутрішнього аудиту шляхом затвердження планів та підписання звітів, надання достатнього строку для проведення аудиту	Необхідно зробити графік затвердження планів та підписання аудиторського звіту, встановити строки проведення внутрішнього аудиту та розгляду аудиторських звітів і рекомендацій. Відповідальність за створення належних умов для проведення внутрішнього аудиту доцільно покласти на директора установи	Граничні строки проведення внутрішнього аудиту: ефективності – 45 робочих днів, фінансового аудиту та аудиту відповідності – 30 робочих днів

Закінчення додатка У

Закінчення табл. У.1

1	2	3
Вжиття відповідних заходів реагування за результатами проведення внутрішніх аудитів	Покладається на директора та головного бухгалтера. Затверджений аудиторський звіт за відповідних умов може бути підставою для притягнення до дисциплінарної відповідальності осіб, які допустили неналежне виконання своїх обов'язків	Притягнення до відповідальності можливе, якщо керівником установи буде прийняте відповідне рішення та розпорядчий документ
Здійснення заходів щодо усунення виявлених ДФІ порушень відділу внутрішнього аудиту	Покладається на керівника підрозділу внутрішнього аудиту, співробітників бухгалтерської служби бюджетної установи	–
Подання звіту про результати діяльності підрозділів внутрішнього аудиту до центрального органу виконавчої влади	В установі для подання звітності необхідно затвердити форму звіту, графік подання аудиторського звіту (двічі на рік). Відповідальність за подання аудиторського звіту нестиме керівник підрозділу	Подається двічі на рік (до 20 січня й до 20 липня)

Кластерний аналіз бюджетних установ за інтегральним показником оцінки якості внутрішнього аудиту

Cluster Analysis

Data variables:

Col_1
Col_2
Col_3

Number of complete cases: 12

Clustering Method: Ward's

Distance Metric: Squared Euclidean

Clustering: observations

Standardized: yes

Cluster Summary

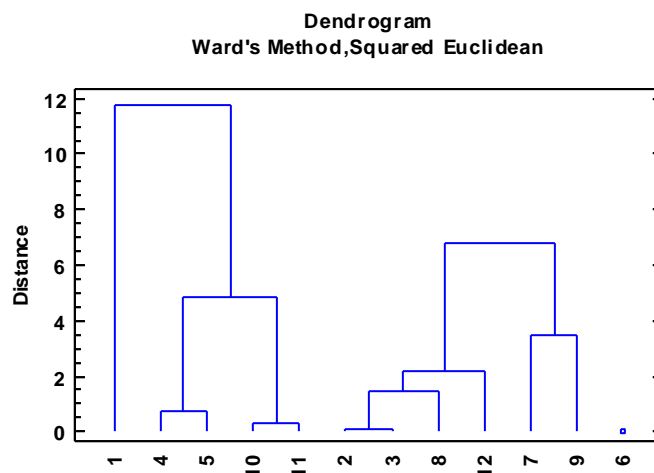
Cluster	Members	Percent
1	5	41,67
2	6	50,00
3	1	8,33

Centroids

Cluster	Col_1	Col_2	Col_3
1	0,60314	0,64954	0,67458
2	0,550783	0,557867	0,543233
3	0,3848	0,4693	0,5194

The StatAdvisor

This procedure has created 3 clusters from the 12 observations supplied. The clusters are groups of observations with similar characteristics. To form the clusters, the procedure began with each observation in a separate group. It then combined the two observations which were closest together to form a new group. After recomputing the distance between the groups, the two groups then closest together were combined. This process was repeated until only 3 groups remained. To specify the number of final clusters, press the alternate mouse button and select Analysis Options. To determine a reasonable value for the number of clusters, look at the Agglomeration Distance Plot available from the list of Graphical Options.



Membership Table

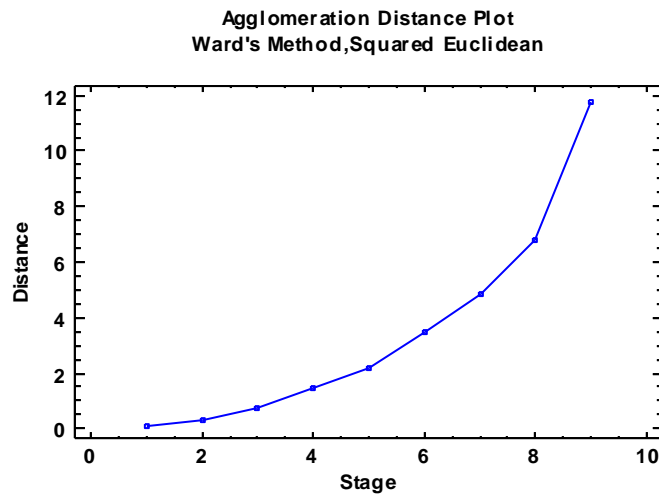
Clustering Method: Ward's

Distance Metric: Squared Euclidean

Row	Cluster
1	1
2	2
3	2
4	1
5	1
6	3
7	2
8	2
9	2
10	1
11	1
12	2

The StatAdvisor

This table shows which cluster each observation belongs to. To plot these results, select 2D Scatterplot or 3D Scatterplot from the list of Graphical Options.



Icicle Plot

Clustering Method: Ward's

Distance Metric: Squared Euclidean

Number of Clusters

111

Row 3456789012

```

-----
1  X
   X
4  XXXXXXXX
   XXXXXXXX
5  XXXXXXXX
   XXX
10 XXXXXXXXX
    XXXXXXXX
    
```



```

11 XXXXXXXX

2 XXXXXXXXX
  XXXXXXXXX
3 XXXXXXXXX
  XXXXXX

8 XXXXXX
  XXXXX
12 XXXXX
  XX
7 XXXX
  XXXX
9 XXXX

6
    
```

The StatAdvisor

The icicle plot shows how the 3 cluster(s) were formed. Each column of the plot shows how the observations were divided into a specific number of clusters. In that column, an unbroken string of X's connects all members of a cluster. A row without an X indicates a break between two clusters. Working from the right of this table, you can determine how the observations were combined.

Agglomeration Schedule

Clustering Method: Ward's
Distance Metric: Squared Euclidean

	<i>Combined</i>	<i>Combined</i>		<i>Previous Stage</i>	<i>Previous Stage</i>	<i>Next</i>
<i>Stage</i>	<i>Cluster 1</i>	<i>Cluster 2</i>	<i>Distance</i>	<i>Cluster 1</i>	<i>Cluster 2</i>	<i>Stage</i>
1	2	3	0,0777687	0	0	4
2	10	11	0,34573	0	0	7
3	4	5	0,736336	0	0	7
4	2	8	1,44815	1	0	5
5	2	12	2,21955	4	0	8
6	7	9	3,44466	0	0	8
7	4	10	4,85405	3	2	9
8	2	7	6,81076	5	6	0
9	1	4	11,7368	0	7	0

<i>Cluster Number</i>	<i>Smallest Row</i>
1	1
2	2
3	6

The StatAdvisor

The agglomeration schedule shows which observations were combined at each stage of the clustering process. For example, in the first stage, observation 2 was combined with observation 3. The distance between the groups when combined was 0,0777687. It also shows that the next stage at which this combined group was further combined with another cluster was stage 4.

Зміст

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні засади контролю у бюджетних установах в Україні...5	
1.1. Дискусійні питання визначення поняття "державний фінансовий контроль"	5
1.2. Особливості контролю у бюджетних установах	32
1.2.1. Попередній контроль у бюджетних установах	35
1.2.2. Поточний контроль у бюджетних установах.....	37
1.2.3. Наступний контроль у бюджетних установах	38
1.3. Тенденції здійснення контролю в бюджетних установах і фактори, що впливають на його розвиток.....	45
1.4. Контроль у бюджетних установах як важіль впливу на стан фінансової безпеки країни в міжнародному просторі	57
1.5. Концептуальні основи розвитку державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм як прогресивної форми контролю у бюджетних установах.....	71
Розділ 2. Аналіз розвитку контролю у бюджетних установах в Україні	92
2.1. Теоретичні основи внутрішнього контролю у бюджетних установах	92
2.2. Зарубіжний досвід організації внутрішнього контролю та напрями його адаптації до національного середовища	102
2.3. Методичні рекомендації до організації внутрішнього контролю фінансових ресурсів у бюджетній установі	112
2.4. Процедура здійснення внутрішнього контролю фінансових ресурсів на основі ризик-орієнтованого підходу	119
Розділ 3. Напрями реформування контролю у бюджетних установах в Україні.....	129
3.1. Внутрішній аудит бюджетних установ: сутність та місце в системі державного фінансового контролю	129
3.2. Аналіз факторів впливу на стан розвитку внутрішнього аудиту бюджетних установ	143
3.3. Методичний підхід до оцінки якості внутрішнього аудиту бюджетної установи.....	156
3.4. Гармонізація внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в державних органах.....	170
Висновки.....	182
Використана література	185
Додатки.....	209

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Дікань Лариса Василівна
Кожушко Ольга Вікторівна
Лядова Юлія Олександрівна та ін.

КОНТРОЛЬ У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ: ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

Монографія

*За загальною редакцією
канд. екон. наук, проф. Л. В. Дікань*

Відповідальний за видання *Л. В. Дікань*

Відповідальний редактор *М. М. Оленич*

Редактор *В. А. Бутенко*

Коректор *В. В. Міхно*

План 2016 р. Поз. № 4-НВ.

Підп. до друку 18.04.2016 р. Формат 60 x 90 1/16. Папір офсетний. Друк цифровий.
Ум. друк. арк. 20,75. Обл.-вид. арк. 25,94. Тираж 500 пр. Зам. № 58.

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.*