

**С.М. Дячек, к.е.н., доц.
С.В. Свірко, д.е.н., проф.
І.М. Яремчук, здобувач**

Державний університет «Житомирська політехніка»

Стратегічний аудит як вид предметної діяльності Рахункової палати України

У процесі дослідження було проаналізовано низку наукової літератури, яка стосується питань стратегічного аудиту в цілому та стратегічного державного аудиту зокрема. Водночас було проаналізовано послідовність етапів становлення стратегічного аудиту. В роботі запропоновано визначення поняття «державний стратегічний аудит», під яким пропонується розуміти інструмент превентивної діагностики й фактичного контролю управління у сфері публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільними коштами), який здійснюється шляхом опрацювання стратегічних рішень та стратегій розвитку учасників виконання державного та місцевих бюджетів на предмет їх життєздатності, оптимальності, відповідності, ефективності та фактичного виконання з метою виявлення та оперативного коригування проблемних напрямів, сегментів та ланок. На основі опрацювання вже відомих позицій та з урахуванням наведених вище авторських пропозицій розбудовано матрицю теоретико-методологічних засад державного стратегічного аудиту, яка містить мету, специфічні функції, специфічні принципи, предмет, об'єкти, напрями, методи, етапи проведення із деталізацією кожної з позицій. Зазначена матриця являє собою систематизовану сукупність логічно взаємопов'язаних базових основ державного стратегічного аудиту, що повною мірою відображають особливості, тенденції розвитку та запити сучасної системи державного управління в цілому та управління публічними коштами й іншим майном, що перебуває у державній власності зокрема. На розбудову організації забезпечення стратегічного державного аудиту в роботі запропоновано проектну композицію майбутнього нормативного документа – стандарт державного аудиту «Стратегічний аудит».

Ключові слова: стратегічний державний аудит; Рахункова палата; бюджетний процес; публічні кошти; інше майно, що перебуває у державній власності.

Актуальність теми. «Стратегічний аудит» надзвичайно мало опрацьоване поняття та питання у вітчизняній спеціалізованій економічній літературі, практичних виданнях і наукових дослідженнях; зокрема, про невітніший стан досліджень у цьому напрямі свідчить відсутність жодної з дисертаційних робіт, об'єктом досліджень яких був би стратегічний аудит. У той же час економічне сьогодення вказує на надзвичайну актуальність цього питання, у тому числі в частині державних фінансів. Так учасники круглого столу «Форуму стратегів 2019» у межах опрацювання тематичної лінії 2 «Стратегічний аудит у системі державного управління» зазначали, що: «Перехід від фінансового аудиту до стратегічного, можливість оцінювання системних ризиків, відкритість інформаційних даних, нові технології, розвиток компетенцій, і головне – ефективні взаємодія та контроль. Саме ці ключові фактори ... допоможуть вирішити проблеми на шляху досягнення національних і цілей стратегічного розвитку» [28, 31, 32].

Аналіз останніх досліджень. У різні часи питаннями стратегічного аудиту в цілому та стратегічного державного аудиту зокрема переймалися такі вчені-економісти: І.В. Алексєєва, І.А. Ангеліна, І.Ансофф, І.Н. Богатая, Т.Грюнді, О.В. Гуденіца, Ю.В. Гусєва, Т.В. Геніберг, Р.М. Грант, Р.С. Давидова, Г.Дональдсон, І.В. Ємельянова, Ж.А. Кеворкова, М.Ковені, Ф.Котлер, Л.Н. Любезнов, М.В. Мельнік, Ю.Г. Одегов, А.А. Піскунов, М.А. Піскунова, А.А. Сітнов, Н.В. Столяров, А.Дж. Стікленд, А.Тізіл, Томас Л.Уілен, А.А. Томпсон, Дж.Девід Хангрєн, Л.В. Шишов, А.Н. Щемелев та інші [2–31].

Метою статті є дослідження проблематики стратегічного державного аудиту як виду діяльності Рахункової палати.

Викладення основного матеріалу. На пострадянському просторі найбільш детально проблематику стратегічного аудиту опрацювала професор І.В. Алексєєва, яка зазначала, що власне стратегічний аудит виник у межах стратегічного менеджменту (розпочав своє існування з 70-х років ХХ ст. у країнах Європи та США) і розвивався надалі у такій послідовності етапів [8, 18]:

1 етап – становлення стратегічного аудиту як самостійного спрямування наукової та практичної діяльності та початок його застосування у державному управлінні (1990 р.);

2 етап – застосування стратегічного аудиту в державному секторі (1990–2000 рр.);

3 етап – застосування основоположних концепцій стратегічного аудиту, використання у його межах стратегічного аналізу, застосування його результатів стратегічним менеджментом комерційних організацій (2000 р.);

4 етап – удосконалення стратегічного аудиту в державному секторі та комерційних організаціях (2000 р. і дотепер).

Власне поняття «стратегічного аудиту» неоднозначно трактується у спеціалізованій літературі.

Так науковці США та Західної Європи пропонують такі визначення цієї дефініції:

- «Стратегічний аудит – ступінь узгодженості політики зі стратегічними ресурсами, стратегічним і зовнішнім кліматом і позиціями підприємства» [4, с. 18; 6, с. 27];

- «Стратегічний аудит – один з основних інструментів для збору важливої (з точки зору досягнення успіху, лідерства) інформації, що містить відомості, які використовуються під час розробки конкретних цілей і бізнес-стратегій» [19, с. 286];

- «Стратегічний аудит дає відповіді на питання по окремих ділянках або аспектах, завдяки чому можна провести системний аналіз різної корпоративної стратегії. Він дуже корисний як діагностичний інструмент для визначення проблемних ділянок і демонстрації сильних і слабких сторін компанії» [7, с. 287].

Вчені-економісти ближнього зарубіжжя стверджують, що стратегічний аудит:

- «Є функцією стратегічного менеджменту» [16];

- «Виявляє ступінь узгодження політики управління персоналом з цілями організації, його глобальної та соціальної стратегії, а також встановлює ступінь зв'язку соціальної політики зі специфікою організації і зовнішніми умовами» [5, с. 87];

- «Це тип управлінського аудиту, який розглядає перспективи корпорації в цілому і забезпечує комплексну оцінку корпоративної ситуації. Стратегічний аудит забезпечує не тільки подальший контроль стратегії організації, але розглядається і як елемент стратегії. Отже, об'єкти стратегічного аудиту – це всі елементи стратегії, в тому числі і самообстеження аудиту, а також зовнішній, експертний контроль стратегічного аудиту (під час збереження комерційної таємниці)» [15, с. 275];

- «Містить у собі аудит стратегічних умов у яких функціонує комерційна організація, а також аудит бізнес-ідеї та її подальшої реалізації. Перевірка передбачає проведення стратегічного аналізу, оцінку здійсненого стратегічного вибору і реалізації обраної стратегії. Такий вид управлінського аудиту направлено на виявлення стратегічні «розривів», що перешкоджають реалізації стратегій, розробку заходів, дозволяють адаптувати обрану стратегію до мінливих умов зовнішнього середовища» [10, с. 267];

- «Містить аудит стратегічних умов і аудит бізнес-ідеї та її подальшої реалізації. Під час проведення стратегічного аудиту аудитор оцінює результати проведеного у комерційній організації стратегічного аналізу, здійснений стратегічний вибір і реалізацію стратегії, а також контроль за її реалізацією» [4, с. 123];

- «Різновид управлінського аудиту, який містить оцінку архітектури управління, управління технологіями і цілями» [21];

- «Складова частина аудиту, що здійснює перевірку основних стратегічних рішень і стратегії розвитку організації. Під «стратегічним аудитом» ми розуміємо оцінку ступеня адекватності стратегії, формування, реалізація та оцінка якої здійснюється на основі даних, що формуються в межах обліково-аналітичної системи комерційної організації, що розташовуються організацією ресурсів, умов зовнішнього макросередовища та внутрішнього мікросередовища» [17, с. 71; с. 278];

- «На концептуальному рівні стратегічний аудит слід розглядати як значущу сполучну ланку між стратегічним управлінням і процесом контролю, головною установкою якого є формування інформаційного масиву, необхідного для обґрунтування управлінських рішень, а в окремих випадках – вироблення таких рішень на умовах альтернативних варіантів» [27].

Щодо характеристики стратегічного аудиту як напряму діяльності ВОА, а отже щодо предметного поля у сфері публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів), презентовано такі пропозиції:

- «Здійснення стратегічного аудиту як комплексної оцінки реалізованості у встановлені терміни стратегічних цілей і пріоритетів державної політики з урахуванням оцінки ресурсних можливостей, очікуваних при цьому наслідків, а також обґрунтованості запланованих і прогнозованих доходів і видатків відповідного бюджету» [11, с. 43; 12, с. 44];

- «Стратегічний аудит застосовується з метою оцінки можливості бути реалізованим, ризиків і наслідків результатів реалізації стратегічних цілей гарантування безпеки і соціально-економічного розвитку країни. Оцінці підлягають кінцеві (цільові) і досягнуті (поточні) значення ключових національних показників, що відображають ступінь і якість реалізації соціально-економічних ефектів і сукупних ефектів соціально-економічного розвитку країни» [23];

- «Стратегічний аудит – це оцінка можливості реалізації цілей і наслідків ресурсної політики» [24];

• «На сьогодні стратегічний аудит – основна функція ВОА країн великої двадцятки G20. Державний фінансовий стратегічний аудит є, з одного боку, як особливий вид контролю, спрямований на виявлення відповідності витрачених фінансових ресурсів ступеню досягнення стратегічних цілей, прийнятих програмними документами, а з другого, як інструмент управління, що дозволяє оцінювати і коригувати ухвалені стратегічні рішення. ... Стратегічний аудит є новим методологічним інструментом державного фінансового контролю, основними об'єктами якого є соціально-економічний розвиток і гарантування національної безпеки країни, що складається у комплексній оцінці способів використання коштів і ресурсів, спрямованих на досягнення довгострокових цілей розвитку з метою визначення їх можливостей бути реалізованим у встановлені терміни і внесення необхідних корективів, орієнтованих на підвищення ефективності використання ресурсів у контексті загальнонаціональних стратегічних пріоритетів» [9];

• «Стратегічний аудит – це систематична оцінка і аналіз поточного і майбутнього стану стратегічної ситуації економіки (у тому числі стратегічного планування та досягнення стратегічних цілей) держави» [22];

• «... стратегічного аудиту, мета якого – оцінити досяжність параметрів розвитку регіонів країни» [25];

• «...стратегічний аудит, пов'язаний з поняттям «стратегічної ефективності». ... уряд в межах цієї схеми визначає пріоритетні напрями соціально-економічного розвитку, а Рахункова палата перевіряє якість їх виконання» [1];

• «Стратегічний аудит у державному секторі є новим типом контролю, за допомогою якого можна отримати об'єктивну оцінку наявних матеріальних, фінансових, інтелектуальних та інших ресурсів, необхідну для ухвалення оптимальних рішень щодо їх використання, а також визначити ефективність управління суспільними ресурсами в інтересах реалізації стратегії соціально-економічного розвитку країни. До його найважливіших функцій належать: превентивна (попереджувальна), аксіологічна (оціночна), прогностична, телеологічна, регулятивна» [26];

• «Стратегічний аудит, що розглядається в органічній єдності з традиційним фінансовим аудитом та аудитом ефективності використання суспільних (державних і муніципальних) ресурсів, дозволяє забезпечити системний підхід до організації незалежного державного аудиту, а в кінцевому рахунку – високу результативність діяльності органів державного та муніципального контролю» [2, с. 135];

• «Стратегічний аудит слід характеризувати як економічну категорію для визначення такого типу контролю, за допомогою якого можливо отримати об'єктивну оцінку наявних матеріальних, фінансових, інтелектуальних та інших ресурсів, необхідних для ухвалення оптимальних стратегічних рішень, а також визначити ефективність управління суспільними ресурсами в інтересах реалізації стратегії соціально-економічного розвитку країни» [29, с. 4];

• «Стратегічний аудит – це не обговорення доцільності ухвалених державою рішень. Це спеціальна методика, яка дає можливість оцінити ресурсну забезпеченість і реалізувати заявлені плани. Стратегічний аудит дозволяє зробити процеси прозорими для спостереження, а значить – контрольованими і керованими» [30].

Варто зауважити, що попри наведені визначення тезаурус та загалом теоретичний базис стратегічного аудиту як напряму державного аудиту ВОА України – Рахункової палати – фактично нерозвинутий, про що свідчить не тільки відсутність публікацій та праць з цього питання, а й думка фахівців у сфері діяльності ВОА, які зазначають, що: «Західна модель є такою, що, як правило, саме державні органи переймають передові технології управління у приватного сектору як більш розвинутого в конкурентному середовищі. Але у випадку стратегічного аудиту державний сектор мало чи не обігнав бізнес, стратегічний аудит успішно був запроваджений в декількох країнах. А втім, теорії стратегічного аудиту в державних органах практично не існує, а тому останній зводиться до аналізу» [2, с. 143].

З урахуванням вказаних вище визначень та на підставі запропонованих інновацій адаптивної моделі діяльності Рахункової палати пропонуємо таку дефініцію поняття «державний стратегічний аудит» – інструмент превентивної діагностики та фактичного контролю управління у сфері публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів), який здійснюється шляхом опрацювання стратегічних рішень та стратегій розвитку учасників виконання державного та місцевих бюджетів на предмет їх життєздатності, оптимальності, відповідності, ефективності та фактичного виконання з метою виявлення та оперативного коригування проблемних напрямів, сегментів та ланок.

Щодо розбудови базових основ стратегічного аудиту певні презентовані в спеціалізованій науково-практичній літературі пропозиції однозначно заслуговують на увагу та схвалення. Так професор І.А. Ангеліна ідентифікує такі елементи системи державного фінансового стратегічного аудиту [9; 13, с. 197]:

• об'єкти (національна безпека, стратегічне спрямування державної політики, результати вагомих державних програм та системних реформ, діяльність відомств, відповідальних за їх реалізацію);

• предмет (стратегічна позиція отримувача бюджетних коштів та середовища його функціонування, варіанти досягнення стратегічних цілей і їх фінансового забезпечення);

- основна мета (комплексна оцінка: системи державного стратегічного планування соціально-економічного розвитку; можливості досягнення у встановлені терміни стратегічних цілей і пріоритетів державної політики з урахуванням оцінки ресурсних можливостей; а також існуючих ризиків і очікуваних наслідків);

- завдання (оцінка якості стратегії держави та її суб'єктів; аналіз взаємодії ув'язки системи стратегічного і територіального планування; оцінка динаміки та рівня досягнення ключових показників, цільових індикаторів стратегічних програм; оцінка варіантів відповідності використання державних коштів затвердженим стратегічним цілям розвитку держави і його суб'єктів на середньо- та довгостроковий період часу; оцінка узгодження стратегічних, проміжних і тактичних цілей);

- етапи проведення аудиту (оцінка обґрунтованості стратегічних планів і програм, доцільності їх реалізації; оцінка ефективності формування та використання державних ресурсів з точки зору реалізації у встановлені терміни стратегічних цілей та пріоритетів державної політики; отримання доказів рівня досягнення ключових показників, цільових індикаторів і підготовка на їх основі комплексних висновків);

- методи аудиту (експертиза перспективності та ресурсного забезпечення запланованих проєктів; стратегічний аналіз (SWOT-аналіз) соціально-економічного розвитку держави та його суб'єктів; сценарний метод прогнозування траєкторії досягнення стратегічних цілей; програмування, бюджетування);

- зміст звіту (оцінка ступеня та динаміки досягнення стратегічних цілей державних програм);

- характер висновків та рекомендацій (коригування державних програм та стратегічних цілей з метою підвищення ефективності використання ресурсів у контексті загальнонаціональних стратегічних пріоритетів).

Професор Ж.А. Кеворкова загальнотеоретичні основи стратегічного державного аудиту визначає так [22, с. 133–134]:

- мета (оцінка стратегічного планування; оцінка ступеня досягнення стратегічних цілей; контроль виконання стратегії);

- об'єкт (стратегії, цілі та завдання державних установ, що реалізуються з метою підвищення якості та рівня життя у країні);

- методи (стратегічний аналіз (наприклад, SWOT-аналіз) соціально-економічного розвитку суб'єктів; сценарний метод прогнозування траєкторій досягнення стратегічних цілей; експертиза перспективності і ресурсного забезпечення запланованих стратегічних проєктів; програмне бюджетування; зміст звіту оцінки ступеня та динаміки досягнення стратегічних цілей державних програм, завдань, проєктів; підвищення ефективності використання державних ресурсів за допомогою коригування стратегічних цілей і державних програм);

- правове регулювання (закон про ВОА);

- функції (визначення поточних та майбутніх стратегій держави; аналіз відхилень запланованої від реальної стратегії; виявлення недоліків у реалізації стратегії; формулювання проблем у стратегії, що реалізується; напрацювання рекомендацій і контроль унаслідок стратегічного аудиту);

- предмет (діяльність учасників державних структур щодо здійснення стратегічного планування і реалізації стратегії);

- етапи (підготовча стадія містить: стратегічне планування аудиту, визначення об'єкта і предмета стратегічного аудиту, вибір способу проведення стратегічного аудиту, оціночна стадія складається з: оцінки ефективності використання державних ресурсів, оцінки досягнення запланованих цілей державних програм; заключна стадія передбачає: отримання достатніх доказів, обґрунтування цільових індикаторів, формування робочих документів аудитора, що фіксують виявлені порушення та зауваження, підготовку висновків і складання зауважень);

- звітність (аналіз стратегічного стану отримувача бюджетних коштів; ступінь досягнення стратегічних цілей і реалізації держпрограми; рекомендації).

Вчені Е.А. Баєва та Е.Л. Рязанова ідентифікують такі складові стратегічного державного аудиту [26]:

- завдання (оцінка економічного потенціалу національних активів з точки зору здатності забезпечувати доходи впродовж тривалого періоду часу; формування нової системи індикаторів розвитку та джерел економічного росту; забезпечення контролю за економічною обґрунтованістю, правомірним, цільовим та ефективним використанням бюджетних потоків (ефективність витрачання бюджетних коштів); здійснення аналізу взаємної ув'язки систем стратегічного та територіального планування; оцінка динаміки та рівня досягнення ключових показників, цільових індикаторів стратегічних програм);

- методи (SWOT-аналіз сильних і слабких сторін реалізованих стратегій, можливостей і загроз зовнішнього середовища; TOWS-аналіз негативних факторів і можливість їх трансформації в позитивні фактори у процесі реалізації обраної стратегії; PEST-аналіз макроекономічних параметрів зовнішньої соціально-економічної середовища; GAP-аналіз порівняння існуючої соціально-економічної системи з тією системою, яка найкращим чином дозволить реалізувати наявні конкурентні переваги, а також оцінка очікуваних результатів; матриця Boston Consulting Group (BCG) дозволяє систематизувати і оптимально відібрати стратегії, а також пріоритетні програми і проєкти).

На підставі вказаних вище позицій та з урахуванням наведених авторських пропозицій, вбачаємо логічним запропонувати таку матрицю теоретико-методологічних засад державного стратегічного аудиту (табл. 1).

Таблиця 1

Матриця теоретико-методологічних засад державного стратегічного аудиту

Елемент	Характеристика
1	2
Мета	Багатовекторне опрацювання стратегічних рішень та стратегій розвитку учасників виконання державного та місцевих бюджетів шляхом комплексної системи превентивної діагностики та фактичного контролю виконання стратегічних рішень та стратегій розвитку на предмет їх життєздатності, оптимальності, відповідності та ефективності в контексті загального механізму управління у сфері публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів)
Функції (специфічні)	Превентивна – полягає в запобіганні управлінню публічними коштами та іншим майном, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільними коштами), негативним наслідком помилкових стратегічних рішень та елементів стратегій економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів
	Аксіологічна – оцінка відповідності наявного ресурсного потенціалу обраним цілям стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів – в межах управління публічними коштами та іншим майном, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільними коштами)
	Прогностична – полягає у передбаченні, виявленні та ідентифікації ризиків і детермінант відхилення щодо запланованих результатів стратегічних рішень та елементів стратегій розвитку економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів – з метою здійснення відповідних коригувань у межах управління публічними коштами та іншим майном, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільними коштами)
	Телеологічна – опрацювання стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів – на предмет оптимальності та релевантності їх цілепокладання у контексті загальних напрямів та завдань поточного, тактичного, проміжного та стратегічного характеру у сфері управління публічними коштами та іншим майном, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільними коштами)
	Регулятивна – полягає у фактичній реалізації кінцевих результатів стратегічного аудиту на предмет здійснення відповідних коригувальних дій або уточнення оцінки реалізації стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів – задля підвищення ефективності управління публічними коштами та іншим майном, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільними коштами)
Принципи (специфічні)	Системної єдності (передбачає підпорядкування та узгодженість підсистем державних стратегічного аудиту і стратегічного обліку та системи державного стратегічного управління виконання державного та місцевих бюджетів у часі й просторі)
	Варіативності підходів (передбачає застосування різних варіантів методик та прийомів, формалізації результатів державного стратегічного аудиту залежно від предмета та об'єктів дослідження, його мети та напрямів)
	Зворотного зв'язку (передбачає обов'язкове врахування результатів стратегічного аудиту економічними суб'єктами – учасниками виконання державного та місцевих бюджетів – у процесі управління публічними коштами та іншим майном, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільними коштами))
	Співвіднесення (передбачає встановлення оцінки відповідності стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів – наявним та очікуваним природним, економічним та іншим ресурсам системи державного управління)
	Максимального охоплення (передбачає виявлення та ідентифікацію максимальної кількості можливих ендогенних та екзогенних факторів впливу на реалізацію стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів – ризиків такої реалізації та їх наслідків у часі й просторі)
	Каузативності (передбачає встановлення причинно-наслідкових зв'язків фактичних або можливих ендогенних та екзогенних факторів впливу, наслідків такого впливу на реалізацію стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів – у часі й просторі)
	Послідовної узгодженості (передбачає логічно спадковий моніторинг взаємопов'язаних гомогенних фактичних та планових показників стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів – у часі й просторі)
Адаптивного динамізму (здатність враховувати мінливе оточуюче середовище системи державного управління в цілому та стратегічного управління зокрема, функціонування його предметного та об'єктного поля та вносити відповідні зміни у процес державного стратегічного аудиту)	
Предмет	Стратегічні рішення та стратегії розвитку економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів
Об'єкти	Публічні кошти, інше майно, що перебуває у державній власності (в окремих випадках – суспільні кошти)

Закінчення табл. 1

1	2
Напрями	Оцінка загроз, ризиків, впливу ендогенних та екзогенних факторів на реалізацію стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів
	Оцінка ефективності мобілізації та використання публічних коштів на реалізацію стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів
	Експертиза перспективності і ресурсного забезпечення стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів
	Оцінка обґрунтованості та якості стратегічних рішень і стратегій розвитку економічних суб'єктів, реалізації їх цілей та сценаріїв розвитку
	Аналіз стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів на предмет взаємозв'язку підсистем стратегічного і територіального планування у системі державного управління
	Оцінка динаміки та рівня досягнення ключових показників, цільових індикаторів стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів
	Оцінка варіантів відповідності використання державних ресурсів затвердженим стратегічним цілям розвитку економічних суб'єктів на середньо- та довгостроковий період часу
	Оцінка узгодження стратегічних, проміжних і тактичних цілей стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів
	Аналіз фактичного остаточного виконання стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів
Методи	Певні органолептичні, розрахунково-аналітичні та документальні методи традиційного аудиту в процесі визначення фактичного виконання стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів – економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів, а також опрацювання стратегічних рішень та стратегій розвитку на предмет їх життєздатності, оптимальності, відповідності, ефективності
	Методи стратегічного аналізу макро- і мікросередовища соціально-економічного розвитку економічних суб'єктів – економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів
	Методи сценарного прогнозування соціально-економічного розвитку економічних суб'єктів – економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів
	Методи виявлення ризиків соціально-економічного розвитку економічних суб'єктів – економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів
	Матричні методи дослідження умов та оцінки результатів соціально-економічного розвитку економічних суб'єктів – економічних суб'єктів – учасників виконання державного та місцевих бюджетів
Етапи проведення	Підготовча стадія державного стратегічного аудиту
	Визначення об'єкта і предмета державного стратегічного аудиту
	Вибір напрямів, способів та методів проведення державного стратегічного аудиту
	Планування проведення державного стратегічного аудиту
	Проведення державного стратегічного аудиту
	Завершення державного стратегічного аудиту
	Формування рекомендацій щодо коригування стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів

Наведена матриця являє собою систематизовану сукупність логічно взаємопов'язаних базових основ державного стратегічного аудиту, що повною мірою відображає особливості, тенденції розвитку та запити сучасної системи державного управління в цілому та управління публічними коштами й іншим майном, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільними коштами), зокрема.

Щодо виникнення цілком закономірної потреби послідовної спадкоємності за формулою «теорія – практика» зауважимо, що: «У частині практичного використання органами державного фінансового контролю елементів стратегічного аудиту існують проблеми, пов'язані з відсутністю методики і стандартів організації його проведення, а також недостатнім ступенем використання інформаційних технологій у діяльності контрольно-рахункових органів» [12, с. 44]. На думку авторів, розбудові методики державного стратегічного аудиту має бути присвячене окреме дослідження, яке через багатовекторність вказаного вище виду державного аудиту, має набути статусу дисертаційної роботи.

Для початку такої роботи, на підставі опрацювання існуючих поодиноких підходів [14, с. 207], авторами пропонується проектна композиція майбутнього нормативного документа – стандарт державного аудиту «Стратегічний аудит», який передбачає такі структурні елементи:

1. Загальні положення стандарту;
2. Основні поняття і визначення, що використовуються у стандарті;
3. Порядок ідентифікації та вивчення ризиків, загроз, факторів впливу на розвиток економічних суб'єктів;
4. Методика оцінки ефективності мобілізації та використання публічних коштів на реалізацію стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів;
5. Порядок проведення експертизи перспективності і ресурсного забезпечення стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів;

6. Методика оцінки обґрунтованості та якості стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів, реалізації їх цілей та сценаріїв розвитку;
7. Методика аналізу стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів на предмет взаємозв'язку підсистем стратегічного і територіального планування в системі державного управління;
8. Методика оцінки динаміки та рівня досягнення ключових показників, цільових індикаторів стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів;
9. Методика оцінки варіантів відповідності використання державних ресурсів затвердженим стратегічним цілям розвитку економічних суб'єктів на середньо- та довгостроковий період часу;
10. Методика оцінки узгодження стратегічних, проміжних і тактичних цілей стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів;
11. Методика аналізу фактичного остаточного виконання стратегічних рішень та стратегій розвитку економічних суб'єктів;
12. Методика оцінки стратегічних розривів;
13. Розробка рекомендацій щодо усунення розривів;
14. Додатки до стандарту.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропонована композиція змістовної структури стандарту державного аудиту «Стратегічний аудит» базується на сформованій у попередніх публікаціях матриці теоретико-методологічних засад державного стратегічного аудиту, що підтверджує її науково-теоретичне обґрунтування та життєздатність. Реалізація запропонованого механізму на практиці сприятиме збереженню публічних коштів та іншого майна, що перебуває у державній власності (а в окремих випадках – суспільних коштів), а отже, забезпечить зміцнення системи державних фінансів України [33, 34].

Список використаної літератури:

1. Антон Силуанов считает важными стратегический аудит и повышение операционной эффективности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://gaar.ru/news/159252/>.
2. Гусева Ю.В. Стратегический аудит: зарубежный опыт / Ю.В. Гусева, Н.С. Столяров // Весник АКСОР. – 2010. – № 1 (12). – С. 134–145.
3. Ансофф И. Новая корпоративная стратегия / И. Ансофф. – СПб. : Питер Ком, 1999.
4. Гуденица О.В. Стратегический аудит в коммерческих организациях / О.В. Гуденица, Л.В. Шишов. – Ростов н/Д : БУПК, 2008.
5. Одегов Ю.Г. Управление персоналом : учеб. для вузов / Ю.Г. Одегов, П.В. Журавлев. – М. : Финстатинформ, 1997. – 878 с.
6. Томпсон А.А. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии : учеб. / А.А. Томпсон, А.Дж. Стрикленд ; пер. с англ. ; под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. – М. : Банки и биржи ; ЮНИТИ, 1998.
7. Хангер Дж.Д. Основы стратегического менеджмента : учеб. для вузов. – 4-е изд. / Дж.Д. Хангер, Т.Л. Уилен. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 320 с.
8. Алексеева И.В. Методология стратегического аудита коммерческих организаций в условиях реформирования аудиторской деятельности : автореф. дис. на соиск. науч. степ. д.э.н. / И.В. Алексеева. – Ростов н/Д., 2013. – 49 с.
9. Ангелина И.А. Стратегический аудит в системе государственного финансового контроля / И.А. Ангелина // Теория и практика общественного развития. – 2013. – № 3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.teoria-practica.ru/vipusk-3-2013>.
10. Богатая И.Н. Стратегический учет и аудит: теория и практика / И.Н. Богатая // Фундаментальные исследования. – 2007. – № 4. – С. 44–45.
11. Асташова Н.Н. Новые подходы к развитию государственного (муниципального) финансового контроля в современных условиях в России / Н.Н. Асташова // Вопросы экономики и права. – 2010. – № 30. – С. 76–80.
12. Ширококов В.Г. Государственный финансовый контроль и аудит: ретроспективный анализ и вектор развития / В.Г. Ширококов, Д.Н. Литвинов // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 28 (2015). – С. 40–53.
13. Ангелина И.А. Стратегический аудит в системе государственного финансового контроля / И.А. Ангелина // Теория и практика общественного развития. – 2013. – № 3. – С. 194–198.
14. Богатая И.Н. Стратегический аудит: прошлое, настоящее, будущее / И.Н. Богатая // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – № 6. – С. 199–208.
15. Маркова В.Д. Стратегический менеджмент : курс лекций / В.Д. Маркова, С.А. Кузнецова. – М. : ИНФРА-М ; Новосибирск : Сибирское соглашение, 2002. – 288 с.
16. Галкина Е.В. Финансово-аналитические аспекты стратегического аудита [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.rusnauka.com/11_EI_SN_2010/Economics/625_3_7.doc.htm.
17. Алексеева И.В. Развитие терминологической базы в области стратегического аудита / И.В. Алексеева // Учет и статистика. – 2010. – № 20. – С. 70–75.
18. Булыга Р.П. Аудит бизнеса как стратегическое направление развития аудиторской деятельности / Р.П. Булыга // Аудитор. – 2013. – № 8. – С. 36–43.
19. Котлер Ф. Основы маркетинга / Ф. Котлер. ; пер. с англ. – М. : Прогресс, 1992. – 736 с.

20. Алексеева И.В. Развитие стратегического аудита хозяйствующих субъектов: теория и практика : монография / И.В. Алексеева. – Ростов н/Д. : ООО «Азов печать», 2010. – 212 с.
21. Стратегический аудит: оценка последствий проектов / А.А. Пискунов, М.А. Пискунова, Л.Н. Любезнов и др. // Ассоциация КСО России. – 2010. – № 1/2010 (12) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ach-fci.ru/AKSOR/Publish/Vestnik/libart13>.
22. Давыдова Р.С. Место стратегического аудита в государственном финансовом контроле / Р.С. Давыдова, Ж.А. Кеворкова // КАНТ. – Ставрополь : Ставролит. – 2017. – № 2 (23). – С. 132–136.
23. Николашен Д.В. Формирование стратегического аудита в системе государственного финансового контроля на уровне субъекта РФ : автореф. дис. на соиск. науч. степ. к.э.н. / Д.В. Николашен. – СПб., 2011.
24. Степашин С.В. Роль і перспективи інформаційних технологій у розвитку нефінансового аудиту, проведеного зовнішніми контрольними органами Російської Федерації / С.В. Степашин, А.А. Пискунов // Бюлетень Рахункової палати РФ. – 2009. – № 1. – 3 с.
25. Булетова Н.Е. Системный государственный аудит: содержание и проблемы развития в РФ / Н.Е. Булетова, Д.В. Ким // Молодой ученый. – 2015. – № 24 (104). – С. 393–396.
26. Баева Е.А. Стратегический аудит в госсекторе: состояние и перспективы развития / Е.А. Баева, Е.Л. Рязанова // Ученые записки Тамбовского отделения РОСМУ. – 2016. – № 5 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://cyberleninka.ru/article/n/strategicheskij-audit-v-gossektore-sostoyanie-i-perspektivy-razvitiya>.
27. Филюбокова Л.Ю. Стратегический аудит в малом предпринимательстве: суть, содержание, методология / Л.Ю. Филюбокова // Электронный научно-практический журнал «Учет и контроль». – 2016. – № 1–2 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://www.cfin.ru/management/strategy/plan/Strategic_auditing.shtml.
28. Форум стратегов 2019: краткий отчет [Электронный ресурс]. – Режим доступа : https://forumstrategov.ru/UserFiles/Files/Short_Report2019.pdf.
29. Столяров Н.С. Стратегический аудит и стратегический бюджет в единой системе управления общественными ресурсами / Н.С. Столяров // Экономические системы. – 2009. – № 5. – С. 2–10.
30. Российская экономика: Слагаемые успеха. Выступление С.В. Степашина на Президиуме РАН 22 ноября 2005 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.niisp.ru/News/ Events/art61](http://www.niisp.ru/News/Events/art61).
31. Хоррин А.Н. Принципы стратегического управления на практике / А.Н. Хоррин [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.elitarium.ru/principy_strategicheskogo_upravleniya_na_praktike/.
32. GUID-5290 – Guidance on Audit of the Development and Use of Key National Indicators (Керівництво з аудиту розробки та використання основних національних показників) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/GUID-5290-Guidance-on-audit-of-Key-National-Indicators.pdf>.
33. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України : навч. посіб. / С.В. Свірко, І.О. Кондратюк, О.О. Дорошенко, Н.М. Старченко. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 940 с.
34. Євдокимов В.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України : підручник / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, С.В. Свірко. – Житомир : Видавець О.О. Євенок, 2017. – 1380 с.

References:

1. Anton Siluanov schitaet vazhnymi strategicheskii audit i povyshenie operatsionnoi effektivnosti, [Online], available at: <https://gaap.ru/news/159252/>
2. Guseva, Yu.V. and Stolyarov, N.S. (2010), «Strategicheskii audit: zarubezhnyi opyt», *Vesnik AKSOR*, Moskva, No. 1 (12), pp. 134–145.
3. Ansoff, I. (1999), *Novaya korporativnaya strategiya*, Piter Kom, SPb.
4. Gudenitsa, O.V. and Shishov, L.V. (2008), *Strategicheskii audit v kommercheskikh organizatsiyakh*, BUPK, Rostov n/D.
5. Odegov, Yu.G. and Zhuravlev, P.V. (1997), *Upravlenie personalom, ucheb dlya vuzov*, Finstatinform, Moskva, 878 p.
6. Tompson, A.A. and Striklend, A.Dzh. (1998), *Strategicheskii menedzhment. Iskusstvo razrabotki i realizatsii strategii, ucheb. dlya vuzov*, translated by Zaytseva, L.G. and Sokolovoy, M.I., Banki i birzhi, YuNITI, Moskva.
7. Khanger, Dzh.D. and Uilen, T.L. (2008), *Osnovy strategicheskogo menedzhmenta, ucheb. dlya vuzov*, 4-e izd., YuNITI-DANA, Moskva, 320 p.
8. Alekseeva, I.V. (2013), *Metodologiya strategicheskogo audita kommercheskikh organizatsii v usloviyakh reformirovaniya auditorскоi deyatel'nosti*, Abstract of D.Sc. dissertation, Rostov n/D., 49 p.
9. Angelina, I.A. (2013), «Strategicheskii audit v sisteme gosudarstvennogo finansovogo kontrolya», *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya*, No. 3, [Online], available at: <http://www.teoria-practica.ru/vipusk-3-2013>
10. Bogataya, I.N. (2007), «Strategicheskii uchet i audit: teoriya i praktika», *Fundamental'nye issledovaniya*, No. 4, pp. 44–45.
11. Astashova, N.N. (2010), «Novye podkhody k razvitiyu gosudarstvennogo (munitsipal'nogo) finansovogo kontrolya v sovremennykh usloviyakh v Rossii», *Voprosy ekonomiki i prava*, No. 30, pp. 76–80.
12. Shirobokov, V.G. and Litvinov, D.N. (2015), «Gosudarstvennyi finansovyi kontrol' i audit: retrospektivnyy analiz i vektor razvitiya», *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*, No. 28, pp. 40–53.
13. Angelina, I.A. (2013), «Strategicheskii audit v sisteme gosudarstvennogo finansovogo kontrolya», *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya*, No. 3, pp. 194–198.
14. Bogataya, I.N. (2013), «Strategicheskii audit: proshloe, nastoyashchee, budushchee», *Audit i finansovyi analiz*, No. 6, pp. 199–208.
15. Markova, V.D. and Kuznetsova, S.A. (2002), *Strategicheskii menedzhment*, kurs lektsii, INFRA-M, Moskva, Sibirskoe soglasenie, Novosibirsk, 288 p.

16. Galkina, E.V. (2010), «Finansovo-analiticheskie aspekty strategicheskogo audita», [Online], available at: http://www.rusnauka.com/11EI/SN_2010/Economics/625377.doc.htm
17. Alekseeva, I.V. (2010), «Razvitie terminologicheskoi bazy v oblasti strategicheskogo audita», *Uchet i statistika*, No. 20, pp. 70–75.
18. Bulyga, R.P. (2013), «Audit biznesa kak strategicheskoe napravlenie razvitiya auditorskoi deyatel'nosti», *Auditor*, No. 8, pp. 36–43.
19. Kotler, F. (1992), *Osnovy marketinga*, translated by Kotler, F., Progress, Moskva, 736 p.
20. Alekseeva, I.V. (2010), *Razvitie strategicheskogo audita khozyaistvuyushchikh sub'ektov: teoriya i praktika*, monografiya, OOO «Azov pechat'», Rostov n/D, 212 p.
21. Piskunov, A.A., Piskunova, M.A., Lyubeznov, L.N., Guseva, Yu.V. and Stolyarov, N.S. (2010), *Strategicheskii audit: otsenka posledstviy proektov*, «Assotsiatsiya KSO Rossii», [Online], available at: <http://www.ach-fci.ru/AKSOR/Publish/Vestnik/libartl3>
22. Davydova, R.S. and Kevorkova, Zh.A. (2017), «Mesto strategicheskogo audita v gosudarstvennom finansovom kontrole», *KANT*, Izdatel'stvo Stavrolit, Stavropol', No. 2 (23), pp. 132–136.
23. Nikolashen, D.V. (2011), *Formirovanie strategicheskogo audita v sisteme gosudarstvennogo finansovogo kontrolya na urovne sub'ekta RF*, Abstract of Ph.D. dissertation, SPb.
24. Stepashyn, S.V. and Piskunov, A.A. (2009), «Rol' i perspektivy informacijnyh tehnologij u rozvytku nefinansovogo audytu, provedenogo zovnishnimy kontrol'nymy organamy Rosijs'koi' Federacii'», *Bjulet' Rahunkovoi' palaty RF*, No. 1, 3 p.
25. Buletova, N.E. (2015), «Sistemnyi gosudarstvennyi audit: sodержanie i problemy razvitiya v RF», *Molodoi uchenyi*, No. 24 (104), pp. 393–396, [Online], available at: <https://moluch.ru/archive/104/24261>
26. Baeva, E.A. and Ryazanova, E.L. (2016), «Strategicheskii audit v gossektore: sostoyanie i perspektivy razvitiya», *Uchenye zapiski Tambovskogo otdeleniya ROSMU*, ROSMU, Tambov, No. 5, [Online], available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/strategicheskij-audit-v-gossektore-sostoyanie-i-perspektivy-razvitiya>
27. Filobokova, L.Yu. (2016), «Strategicheskii audit v malom predprinimatel'stve: sut', sodержanie, metodologiya», *Elektronnyi nauchno-prakticheskii zhurnal «Uchet i kontrol'»*, No. 1–2, [Online], available at: https://www.cfin.ru/management/strategy/plan/Strategic_auditing.shtml
28. Forum strategov 2019: kratkii otchet (2019), [Online], available at: https://forumstrategov.ru/UserFiles/Files/Short_Report2019.pdf
29. Stolyarov, N.S. (2009), «Strategicheskii audit i strategicheskii byudzhet v edinoi sisteme upravleniya obshchestvennymi resursami», *Ekonomicheskie sistemy*, No. 5, pp. 2–10, [Online], available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=22474411&>
30. Stepashin, S.V. (2005), Rossiiskaya ekonomika: Slagaemye uspekha, Vystuplenie Stepashina S.V. na Prezidiume RAN, from 22 noyabrya, [Online], available at: www.niisp.ru/News/Events/art61
31. Khorrin, A.N., «Printsipy strategicheskogo upravleniya na praktike», [Online], available at: http://www.elitarium.ru/principy_strategicheskogo_upravleniya_na_praktike/
32. «GUID-5290 – Guidance on Audit of the Development and Use of Key National Indicators», Kerivnyctvo z audytu rozrobky ta vykorystannja osnovnyh nacional'nyh pokaznykiv, [Online], available at: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/GUID-5290-Guidance-on-audit-of-Key-National-Indicators.pdf>
33. Svirko, S.V., Kondratjuk, I.O., Doroshenko, O.O. and Starchenko, N.M. (2012), *Buhgalters'kyj oblik i kontrol' u konteksti Bjudzhetnogo kodeksu Ukrainy*, navch. posib, DNNU «Akad. fin. upravlinnja», Kyiv, 940 p.
34. Jevdokymov, V.V., Grycyshe, D.O. and Svirko, S.V. (2017), *Buhgalters'kyj oblik v sektori zagal'nogo derzhavnogo upravlinnja Ukrainy. Tom 1: buhgalters'kyj oblik v bjudzhetnyh ustanovah Ukrainy*, pidruchnyk, Vydavec' O.O. Jevenok, Zhytomyr, 1380 p.

Дячек Світлана Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів і кредиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

– проблеми теорії та практики фінансового менеджменту і фінансової безпеки.

<https://orcid.org/0000-0003-2061-9938>.

Свірко Світлана Володимирівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік;

– аналіз та аудит в секторі загальнодержавного управління;

– державні фінанси;

– бюджетна система.

Яремчук Ігор Миколайович – здобувач кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка».

Наукові інтереси:

– особливості розвитку та діяльність Рахункової палати України;

– державний аудит.

Стаття надійшла до редакції 10.03.2020.