

**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ»**

На правах рукопису

ШЕВЧЕНКО НАТАЛІЯ ВОЛОДИМИРІВНА

УДК [336.1:35.078.3](477)(043.5)

**МЕХАНІЗМ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ**

08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит

Дисертація

**на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Науковий керівник:

Васильєва Тетяна Анатоліївна
доктор економічних наук, професор

Суми – 2011

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. УЗАГАЛЬНЕННЯ ТЕОРЕТИЧНОЇ БАЗИ ТА ПРАКТИЧНОГО ДОСВІДУ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ	11
1.1. Структурно-декомпозиційний аналіз категоріально-понятійного апарату дослідження державного фінансового контролю	11
1.2. Види, форми та методи державного фінансового контролю	31
1.3. Становлення та розвиток державного фінансового контролю в Україні	48
1.4. Система органів державного фінансового контролю зарубіжних країн	61
Висновки до розділу 1	72
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	75
2.1. Концептуальні засади формування механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю	75
2.2. Удосконалення науково-методичного підходу до оцінки ефективності державного фінансового контролю на основі інтегральних показників	96
2.3. Розробка пропозицій щодо удосконалення нормативно-правової, інформаційної, організаційної, кадрової складових механізму оцінки ефективності системи державного фінансового контролю в Україні	118
Висновки до розділу 2	143
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ	146

3.1. Розробка механізму дистанційного аудиту бюджетної ефективності на основі ризик-орієнтованого підходу	146
3.2. Напрямки запровадження програмно-цільового методу в практику організації фінансового аудиту в бюджетній сфері	164
3.3. Розвиток методичних засад врахування аудиторського ризику в механізмі оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні	190
Висновки до розділу 3	210
ВИСНОВКИ	213
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	218
ДОДАТКИ	236

ДВНЗ УАБС НБУ

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Ефективність реалізації державою контрольної функції у сфері фінансів значною мірою визначає рівень транспарентності бюджетної політики, довіри суспільства та бізнесу до органів державної влади, узгодженості окремих складових бюджетної системи. Формування механізму оцінки ефективності реалізації державою функції контролю за рухом бюджетних коштів, адекватного умовам сучасної фінансової практики та трансформації господарських зв'язків, дозволяє визначити здатність контролюючих органів оперативно реагувати на порушення фінансово-бюджетної дисципліни, відповідати за законність використання державної власності та наповнення бюджетів усіх рівнів, створює підґрунтя для оптимізації контрольних і аудиторських повноважень між державними інституціями. Це обумовлює необхідність розвитку методичного забезпечення, інформаційно-аналітичних засад, організаційного механізму та правової бази оцінки ефективності державного фінансового контролю (ДФК).

Фундаментальні основи реалізації контрольної функції держави в бюджетній сфері закладено в наукових працях таких зарубіжних дослідників, як: Р. Адамс, Є. Аткинсон, Дж. Бейлі, Дж. Бюкенен, Р. Зоді, Д. Ірвін, Дж. Робертсон, П. Самуельсон, Дж. Стігліц, Д. Хан та ін. Досліджувана тематика також знайшла відображення у наукових працях вітчизняних науковців, серед яких, зокрема: В. Д. Базилевич, О. І. Барановський, І. В. Басанцов, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, О. Д. Василик, Т. А. Васильєва, Н. Г. Виговська, М. М. Єрмошенко, Т. Т. Ковальчук, М. В. Корнєєв, В. І. Кравченко, П. В. Мельник, Ю. І. Осадчий, В. М. Федосов, І. О. Школьник та ін.

Не дивлячись на високий рівень наукових здобутків в досліджуваній сфері, цілий ряд актуальних теоретичних та прикладних питань залишається поза увагою науковців. Це стосується, зокрема, критеріальної бази для проведення якісної та кількісної оцінок ефективності ДФК, сучасних технологій

організації фінансового аудиту в бюджетній сфері, оцінки ризиків здійснення контрольних заходів. Об'єктивна потреба у поглибленні наукової розробленості даної проблеми, її актуальність та практична значущість для розвитку бюджетних відносин в Україні обумовили вибір теми, мети та завдань дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Окремі положення роботи увійшли до звітів за науково-дослідними темами, що виконуються в ДВНЗ “Українська академія банківської справи Національного банку України”, а саме: методичний підхід до визначення аудиторського ризику в механізмі оцінки ефективності ДФК в Україні – до звіту за темою “Сучасні технології фінансово-банківської діяльності в Україні” (номер держ. реєстрації 0102U006965); розробки щодо застосування в Україні світового досвіду оцінки ефективності державного контролю бюджетних коштів – до звіту за темою “Реформування фінансової системи України в умовах євроінтеграційних процесів” (номер держ. реєстрації 0109U006782).

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розвиток організаційних засад та методичного забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні.

Поставлена мета зумовила необхідність вирішення таких наукових задач:

- здійснити структурно-декомпозиційний аналіз категоріально-понятійного апарату дослідження ДФК, поглибити розуміння економічного змісту фінансового контролю;
- узагальнити види, форми та методи ДФК, розвинути перелік функцій ДФК виходячи з його ролі та місця в системі суспільних відносин;
- дослідити практику становлення та розвитку системи ДФК в Україні;
- систематизувати світовий досвід організації роботи органів ДФК;
- визначити концептуальні засади механізму оцінки ефективності ДФК;

- обґрунтувати трьохкомпонентний критерій оцінки ефективності заходів ДФК з урахуванням їх економічної доцільності, результативності та дієвості;

- розробити систему інтегральних показників для здійснення багаторівневої якісної та кількісної оцінок ефективності ДФК;

- визначити шляхи удосконалення правової, інформаційної, організаційної, кадрової складових механізму оцінки ефективності системи ДФК в Україні;

- розробити механізм дистанційного аудиту бюджетної ефективності на основі ризик-орієнтованого підходу;

- визначити напрямки запровадження програмно-цільового методу в практику організації фінансового аудиту в бюджетній сфері;

- розвинути засади оцінки аудиторського ризику при здійсненні ДФК.

Об'єктом дослідження є економічні відносини, що виникають у процесі державного контролю за рухом бюджетних коштів.

Предметом дослідження є методичні засади та практичний інструментарій оцінки ефективності державного фінансового контролю.

Методи дослідження. Методологічною базою для здійснення наукового дослідження стали фундаментальні положення економічної теорії, теорії фінансів, державного регулювання економіки, а також сучасні концепції бюджетного менеджменту, аналізу та контролю. В процесі дослідження використовувалися наступні методи: логічне узагальнення (при узагальненні категоріального апарату); системно-структурний аналіз (при обґрунтуванні базових положень механізму оцінки ефективності ДФК); порівняльний аналіз (при узагальненні світового досвіду фінансово-бюджетного контролю); факторний аналіз (при дослідженні методичних засад оцінки аудиторського ризику); експертних оцінок (при обґрунтуванні напрямків реформування системи ДФК в Україні); кореляційно-регресійний аналіз, методи економіко-математичного моделювання (при розробці критеріїв оцінки ефективності ДФК) тощо. Інформаційну основу дослідження склали: закони України, ука-

зи Президента України, нормативні акти Кабінету Міністрів України, аналітичні огляди та звітні дані Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, Рахункової палати, Державної казначейської служби України, Державної податкової служби України, Державної митної служби України, Державної контрольно-ревізійної служби в Україні, а також наукові публікації вітчизняних і закордонних вчених, присвячені фінансово-бюджетному контролю.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні і розвитку науково-методичного забезпечення та організаційних засад механізму оцінки ефективності ДФК в Україні.

Найбільш вагомими науковими результатами дисертаційного дослідження є такі:

вперше:

- розроблено науково-методичний підхід до багаторівневої оцінки ефективності ДФК на рівні окремої бюджетної установи (відділу, працівника), регіону та країни в цілому, який передбачає формування переліків показників за групами оцінки результативності, дієвості та економічної доцільності заходів ДФК, визначення стандартних значень кожного з них та їх вагомості шляхом інтервальної оцінки, узагальнення отриманих результатів в межах інтегрального індикатора. Це дозволяє здійснювати якісний та кількісний аналіз динаміки зміни інтегрального та групових індикаторів ефективності ДФК за суб'єктами та об'єктами;

удосконалено:

- науково-методичний підхід до вибору критерію оцінки ефективності ДФК, який, на відміну від існуючих, запропоновано визначати як забезпечення максимізації відношення отриманого результату від здійснення контрольних заходів до понесених витрат (часу, матеріальних та трудових ресурсів, грошових коштів) при одночасній максимізації кількості виявлених правопорушень та мінімізації різниці між виявленим та фактично відшкодо-

ваним державі обсягом збитків за результатами перевірок. Такий підхід дозволяє надати комплексну трьохкомпонентну оцінку ефективності ДФК шляхом узгодження оцінок: економічної доцільності заходів ДФК, їх результативності (за обсягом виявлених правопорушень), а також дієвості (за відповідністю досягнутого результату потенційно можливому);

- наукові засади та процедуру оцінки ризиків, що виникають при здійсненні державного фінансового аудиту в бюджетній сфері, шляхом: виявлення та ранжування найбільш релевантних факторів впливу на внутрішньогосподарський ризик, а також ризик внутрішнього та зовнішнього контролю; формалізації їх впливу на ризик невиявлення правопорушень або помилок при фіксованому рівні об'єктивно допустимого аудиторського ризику;

- методичне забезпечення фінансово-господарського аудиту в бюджетній сфері шляхом обґрунтування необхідності застосування механізму дистанційного аудиту бюджетної ефективності на основі ризик-орієнтованого підходу, який, на відміну від існуючих, передбачає здійснення вибіркового фінансового контролю за окремими бюджетними установами, перелік яких коригується з певною періодичністю за критерієм «накопичувальної репутації», який залежить не тільки від відповідності законодавчим вимогам, але й від очікувань споживачів послуг;

набули подальшого розвитку:

- економічний зміст фінансового контролю як системи відносин з приводу контролю за формуванням, розподілом, перерозподілом, а також цільовим та ефективним використанням фінансових ресурсів та майна, визначення причин відхилень, усунення фінансових правопорушень, підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами. Такий підхід, на відміну від існуючих, дозволяє розглядати фінансовий контроль як підсистему регулюючого впливу на фінансові відносини в суспільстві;

- науково-методичні засади розуміння ролі та місця ДФК в системі суспільних відносин шляхом обґрунтування його пізнавальної, практичної,

інформаційної, профілактичної, мобілізуючої, організаційної, комунікаційної та етичної функцій. Це дозволяє розглядати ДФК з точки зору впливу на суспільну думку, формування інформаційного простору раціонального витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання норм і стандартів фінансових взаємовідносин тощо;

- організаційні засади реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні шляхом розробки механізму запровадження громадського контролю відповідальності в практику ДФК та використання суб'єктів зовнішнього контролю в разі виникнення конфлікту оцінок результатів контрольних заходів, що дозволить оцінити не лише фінансову дисципліну об'єктів ДФК, але й рівень компетенції його суб'єктів і відповідність контрольного процесу законодавчим нормам.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що результати роботи використовуються окремими державними установами та організаціями в поточній діяльності, а саме: Головним фінансовим управлінням Сумської обласної державної адміністрації – пропозиції щодо побудови схеми реалізації фінансово-господарського аудиту (довідка від 30.05.2011 № 06-53/557); Головним управлінням Державного казначейства України у Сумській області – щодо доцільності застосування ризик-орієнтованого підходу до проведення дистанційного бюджетного аудиту за найбільш ризикованими об'єктами контролю (довідка від 24.05.2011 № 01-35/2-2764); Головним управлінням Пенсійного фонду України в Сумській області – щодо оцінки ефективності державного фінансового контролю на основі інтегральних показників (довідка від 27.05.2011 № 7799/09-46-02); Головним управлінням статистики у Сумській області – оціночні дані щодо ефективності використання бюджетних коштів в Сумській області в 2010 році (довідка від 24.05.2011 № 01-34-2761); контрольно-ревізійним управлінням в Сумській області (довідка від 30.05.2011 № 18-24-14-14/3519).

Результати наукового дослідження використовуються у навчальному процесі ДВНЗ “Українська академія банківської справи Національного банку

України» при викладанні дисциплін «Бюджетна система», «Фінанси», «Фінансовий нагляд» (акт від 02.03.2011).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження містить лише результати власних досліджень автора. Наукові положення, які виносяться на захист, одержані автором самостійно. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті розробки, які є індивідуальним внеском автора.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційної роботи обговорювалися й одержали позитивну оцінку на наукових і науково-практичних конференціях, зокрема: XIII Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України» (2010 р., м. Суми); Науково-практичній конференції «Сучасні проблеми глобальних процесів у світовій економіці» (2010 р., м. Київ); V Міжнародній науково-практичній конференції «Veda a vznik – 2009/2010» (2010 р., м. Прага, Чехія); III Міжнародній науково-практичній конференції «Стратегія розвитку України в глобальному середовищі» (2009 р., м. Сімферополь); V Міжнародній науково-практичній конференції «Vedecky prumysl evropskeho kontinentu» (2009 р., м. Прага, Чехія); II Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми формування нової економіки XXI століття» (2009 р., м. Дніпропетровськ).

Публікації. Основні наукові результати дисертаційного дослідження опубліковані в 14 працях загальним обсягом 3,37 друк. арк., з яких особисто автору належать 2,75 друк. арк., у тому числі: 2 колективні монографії, 6 статей у наукових фахових виданнях з економіки, 6 публікацій у збірниках матеріалів конференцій.

Структура і зміст роботи. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертації – 260 сторінок, у т.ч. на 80 сторінках розміщено 18 таблиць, 35 рисунків, 4 додатки і список літератури з 195 найменувань.

РОЗДІЛ 1

УЗАГАЛЬНЕННЯ ТЕОРЕТИЧНОЇ БАЗИ ТА ПРАКТИЧНОГО ДОСВІДУ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Структурно-декомпозиційний аналіз категоріально-понятійного апарату дослідження державного фінансового контролю

Узагальнення вітчизняних та наукових поглядів дослідників про поняття «державний фінансовий контроль» дозволило провести систематизацію наукової теорії та з'ясувати, що контроль, фінансовий контроль та державний фінансовий контроль є системними економічними категоріями в фінансовій науці. Проте, зважаючи на значне поле використання, дані терміни в залежності від специфіки та місця використання мають дещо різні трактування. При цьому важливим завданням є узагальнення системних підходів економічного категорійного апарату в соціально-економічних системах.

Наразі відсутня єдина точка зору щодо систематизації наукових підходів до трактування державного фінансового контролю, визначення його видів, форм та методів. Це призводить до неузгодженості теоретичної парадигми, що, в свою чергу, обмежує не лише подальші наукові розробки в даній сфері, але й обумовлює різне використання видів, форм та методів державного фінансового контролю в практичній діяльності.

Методологічна парадигма визначення та застосування економічної категорії «державний фінансовий контроль» повинна базуватися на єдиному чіткому трактуванні більш загальних понять «контролю» та «фінансового контролю», а також суміжних економічних понять.

Відповідно, наразі виникає потреба у формуванні теоретичного базису державного фінансового контролю як на рівні окремого господарського суб'єкта, так і на рівнях держави й економічної системи загалом. Проведені

дослідження дозволяють констатувати, в науковій літературі відсутній єдиний підхід не лише до методології державного фінансового контролю, але й до визначення його змісту та сфери застосування.

Важливе місце посідає розробка загального термінологічного підходу для проведення дослідження на основі єдиної методологічної бази. Незважаючи на значну кількість наукових досліджень вітчизняних та закордонних вчених, єдиного трактування значної кількості фінансових категорій, в тому числі і поняття «державний фінансовий контроль», у даний час не існує, що в більшій кількості випадків призводить до ототожнення деяких термінів. Дані суперечності призводять до ускладнення використання інструментів дослідження, до появи проблем при встановленні зв'язку між фінансовими категоріями.

Для проведення ефективного державного фінансового контролю значної необхідності набуває визначення поняття «контроль», оскільки це надасть змогу зрозуміти його діалектичну природу, принципи та функції в процесі управління не лише фінансовими ресурсами загалом, але й державними фінансовими ресурсами та майном зокрема. Даний термін походить від французького слова “controle”, що означає перевірку або спостереження з метою перевірки [177, с. 323]. При цьому, єдиного розуміння поняття «контроль» не існує внаслідок його поширеного використання як в економічних, так і юридичних науках.

З огляду на це, нами було систематизовано підходи до розуміння поняття «контроль». Слід відмітити, що *контроль є однією з провідних функцій держави і може розглядатися як:*

- функція спостереження;
- процес;
- функція управління;
- платформа для прийняття рішень (дод. А, табл. А1).

Згідно з першим підходом, контроль являє собою метод постійного або періодичного спостереження за суспільно важливими процесами, в тому чис-

лі і фінансовими, та породжується необхідністю управління даною соціально-економічною сферою з боку держави [5, 17, 177].

Розуміння контролю як процесу актуалізується необхідністю діагностувати стан досліджуваних об'єктів на основі процесних методів збору даних за попередньо визначеними параметрами та проводити подальше управління в разі існування відхилень від планових значень [161, 74, 96, 109, 20, 33, 34, 55, 123, 76, 111].

Проаналізувавши трактування контролю як функції управління, встановлено, що контроль не може бути окремим, несистемним методом, а є самостійною функцією менеджменту. Така думка пояснюється тим, що, починаючи з етапу проведення спостереження і закінчуючи етапом прийняття управлінських рішень, контроль носить цілеспрямований характер – як системи управління [19, 62, 110, 53, 144, 130, 77, 96].

Виокремлення підходу до визначення досліджуваного терміну як платформи для прийняття рішень базується на тому, що певні рішення можуть прийматися безпосередньо на основі результатів контролю. При цьому вони можуть мати як управлінський, так і організаційний чи економічний характер, що дозволяє ефективно використовувати наявні ресурси держави [128, 194, 137].

Проведена систематизація дефініцій контролю дало змогу не лише виділити підходи до трактування даної категорії як функції спостереження, процесу, функції управління та платформи для прийняття рішень (дод. А, табл. А1), але й обґрунтувати існування діалектичних трактувань даного поняття. Це обумовлено значним його використанням не лише в виробничій та соціальній сферах, але й стосовно процесів формування та використання суспільних благ, включаючи в даний процес і фінансові ресурси.

Проведений аналіз дає змогу систематизувати розуміння поняття «фінансовий контроль», враховуючи провідну роль саме фінансової складової в економічній системі. Результати проведеного дослідження трактувань поняття «фінансовий контроль» наведено в дод. А, табл. А.2.

Досліджені тлумачення поняття «фінансовий контроль» (табл. А.2) можна умовно систематизувати за класифікаційною ознакою «аспект використання поняття» наступним чином:

- як функцію фінансів [1, 19, 53];
- як систему [18, 47, 48, 57, 71, 159, 164, 191];
- як функцію управління фінансовою системою з метою ефективного акумулювання, розподілу та використання фінансових ресурсів [1, 2, 26, 36, 38, 53, 59, 68, 70, 96, 97, 126, 104, 143];
- як власне систему державних органів, що проводять контроль в сфері фінансів [26, 30, 31, 32, 52, 73, 94, 114, 119, 133, 145, 162, 163, 166, 171];
- діяльність різних контролюючих органів та систему їх нагляду;
- як один з видів (складових) фінансової діяльності держави;
- як сукупність державних контрольних заходів в галузі фінансів (як сукупність методичних процедур дотримання фінансового законодавства) [6, 101, 120, 150, 151, 155, 179].

Так, нами *пропонується наступне узагальнення поняття «фінансовий контроль»* - це складова контролю за формуванням, розподілом, перерозподілом та використанням фінансових ресурсів, що передбачає існування системи органів державної і місцевої влади, які проводять контрольні заходи з метою діагностики цільового та ефективного використання фінансових ресурсів та державного майна, визначення причин відхилень, усунення фінансових правопорушень, підвищення ефективності управління ними.

Проаналізувавши наукову літературу стосовно даної проблеми [1, 7, 52, 96, 101, 126, 132, 161], зазначимо, що в залежності від взаємовідносин між суб'єктом та об'єктом фінансовий контроль може бути внутрішнім або зовнішнім. Так, при реалізації внутрішнього контролю має існувати контролюючий підрозділ усередині об'єкту контролю, а його метою є перевірка економічної та правової доцільності окремих операцій та управлінських рішень

на рівні об'єкту. У той же час, специфікою зовнішнього державного фінансового контролю є те, що він спрямований на здійснення перевірки правильності проведення господарської діяльності (фінансових операцій, управлінських рішень) об'єкту контролю вимогам законодавства.

Дослідивши особливості класифікації фінансового контролю, можна стверджувати, що існуюча практика проведення фінансового контролю дає змогу об'єктивно розмежувати його види і методи. Проте за основу даної класифікації Л. Воронова, Н. Кучерявенко, В. Дьяченко не визначають жодних критеріїв. Разом з тим, у даній класифікації відсутній внутрішньовідомчий і суспільний фінансовий контроль - вони не включаються ні до форм, ні до методів, ні до видів, визначених даними вченими [48, 69].

У той же час, В.М. Митрофанов вказує, що *ревізія є однією з найбільш важливих і широко поширених форм відомчого контролю*. Він визначає ревізію як метод, що використовують контролюючі органи. Крім ревізії, науковець виділяє також наступні методи контролю: аналіз та обстеження господарської діяльності, ототожнюючи інвентаризацію як форму та інвентаризацію як метод перевірки достовірності та об'єктивності бухгалтерського обліку [119].

Деякі науковці ототожнюють форми та методи фінансового контролю, визначають форму через метод. При цьому Е. Ровінский стверджує, що відповідно до методів фінансового контролю визначено такі його форми як попередній, фактичний, наступний, документальний, поточний та оперативний [146, с. 10]. У свою чергу, І.А. Андреев класифікує види, форми та методи контролю за двома критеріями – часом та формою [16].

При цьому існує внутрішній розподіл зовнішнього контролю в залежності від суб'єктів його проведення. *Найбільш поширеною є класифікація зовнішнього контролю на наступні види:*

- незалежний (суспільний),
- державний,
- відомчий,

- муніципальний,
- внутрішньогосподарський [18].

У даній класифікація розподіл позицій здійснено відповідно до рівня взаємовідносин кінцевих отримувачів результатів контролю.

На відміну від більшості наукових підходів, *ми вважаємо, що саме суспільний фінансовий контроль є найвищим видом контролю*, оскільки діалектична природа держави впливає з існування суспільства. Саме тому контроль на рівні суспільства є більш широким за своїм економічним характером, аніж контроль на рівні держави як системи органів державної та місцевої влади. Даний вид контролю є найбільш незалежним за свою природою, базується на загальноприйнятих принципах відкритості, гласності, прозорості. Проте в Україні, у порівнянні з країнами з високим рівнем розвитку, суспільний контроль є менш дієвим, оскільки практичного механізму контролю за процесом використання фінансових ресурсів на рівні суспільства не існує.

На рис. 1.1 відображено класифікацію фінансового контролю в залежності суб'єкта його реалізації.

Державний фінансовий контроль є найбільш вживаною економічною категорією як в науці, так і в практичній діяльності, що пов'язано зі сферою його охоплення. Особливості його сфери використання, функцій, принципів розглянуто в підрозділі 1.2.

Відомчий фінансовий контроль є структурною компонентою фінансового контролю, а його об'єктом є діяльність підпорядкованих міністерствам та відомствам України суб'єктів. Відомчий фінансовий контроль має триалістичну природу цілей:

- контроль відповідності законодавству та ефективності реалізації фінансових відносин;
- відповідність визначеній внутрішній стратегії суб'єкта;
- ефективність внутрішніх відносин розподілу та перерозподілу.

Метою реалізації внутрішнього контролю є не лише відповідність вимогам законодавства, але й економічна доцільність, ефективність та своєчасність.

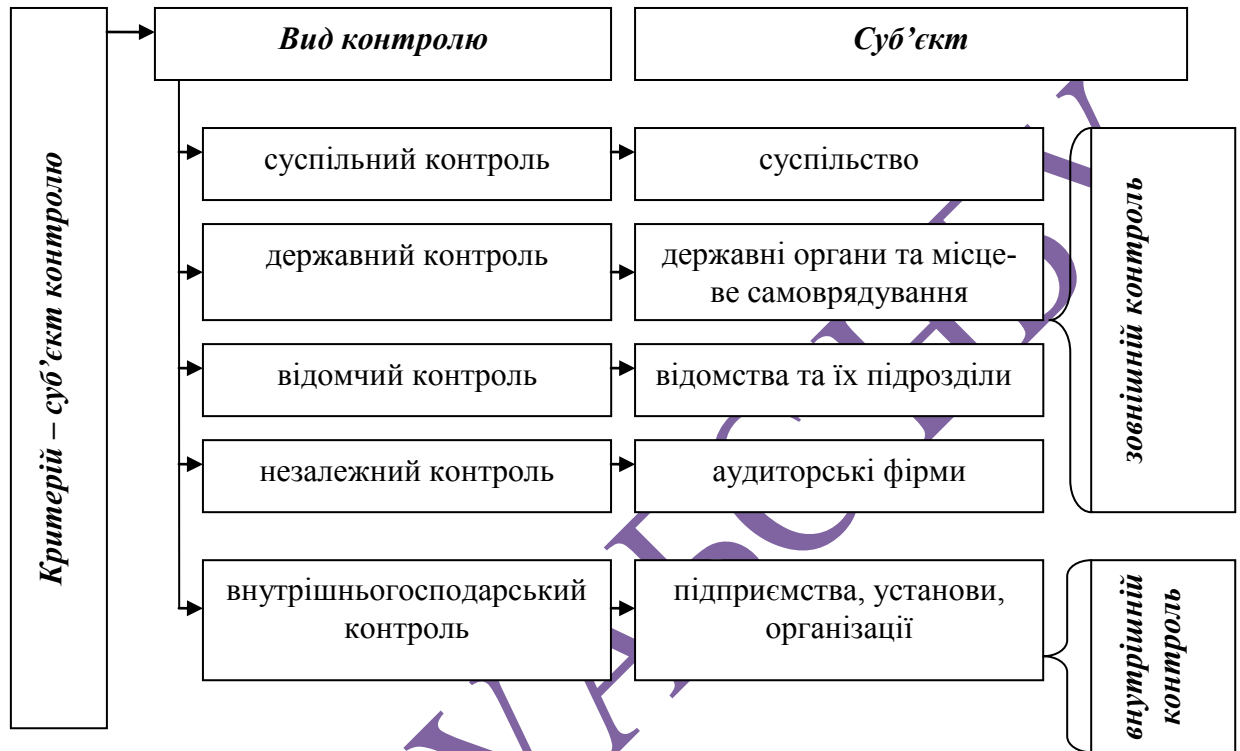


Рис. 1.1. Класифікація видів фінансового контролю в залежності від суб'єктів (складено автором)

Можна виділити незалежний (аудиторський) вид контролю, що має забезпечувати не лише зовнішню (відносно об'єкту) перевірку об'єкта спеціалізованими суб'єктами контролю. Проте незважаючи на законодавчі особливості його реалізації практика засвідчує можливість реалізації незалежного контролю як на рівні підприємства, так і на рівні державних органів.

Виділення видів фінансового контролю за критеріями суб'єктності дає змогу встановити причинно-наслідкові зв'язки при аналізі результатів ефективності контрольних заходів на кожному рівні фінансових відносин.

Найбільш поширеним у вітчизняній практиці є державний фінансовий контроль, який згідно оцінок науковців [1, 6, 53, 96, 122] займає до 50% загального обсягу контрольних фінансових заходів (рис. 1.2).

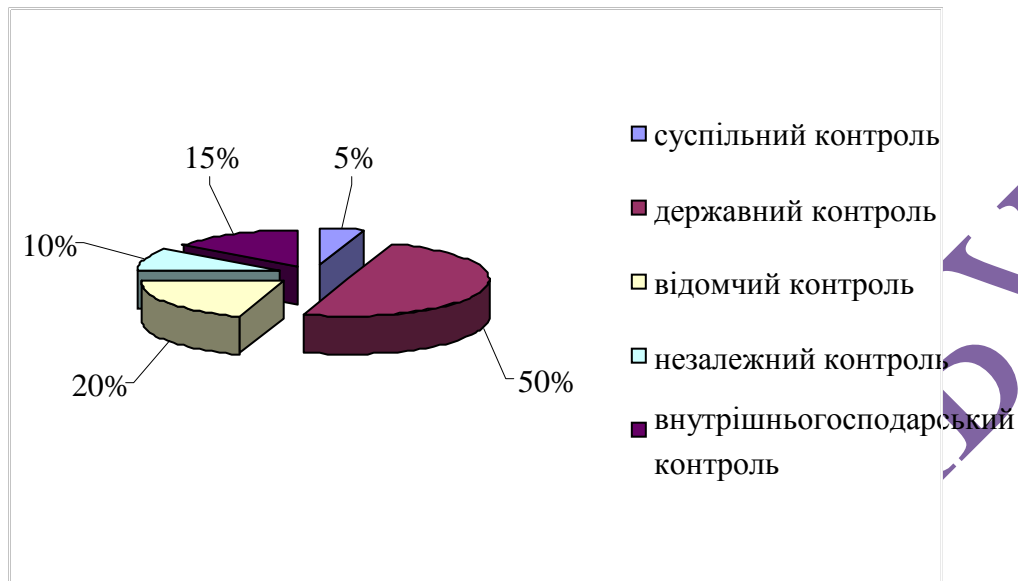


Рис. 1.2. Оцінка ваги видів фінансового контролю за суб'єктами (складено автором на основі [1, 6, 53, 96, 122])

Узагальнення наукових підходів до виділення видів фінансового контролю залежно від суб'єктів та їх ролі [37, 38, 150, 66, 102, 122, 158, 178], дає змогу встановити, що одним з найбільш важливих в процесі акумулювання, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів та прийняття рішень є саме державний фінансовий контроль. Він забезпечує реалізацію кінцевої функції управління фінансами в державі та є ключовим моментом процесу управління.

Таким чином, системний підхід до розуміння поняття «фінансовий контроль» дає можливість визначити термін «державний фінансовий контроль», розглядаючи його з діалектичної точки зору як єдине ціле і, в той же час, як систему, що має ряд компонентів. Тому в Дод. А, табл. А.3 систематизовано підходи до трактування поняття «державний фінансовий контроль», який є особливою формою державного контролю та управління, незважаючи на свою різнопланову природу.

Проаналізувавши дефініції поняття «державний фінансовий контроль» (ДФК), виділено наступні підходи до його трактування:

- як функція управління державними фінансами;
- як суто контрольний процес;
- за метою проведення.

Узагальнюючи досліджені критерії виділення підходів до розуміння поняття «державний фінансовий контроль», відзначаємо, що відбувається одночасно розмежування контролю державними ресурсами на макро- та макрорівнях. При цьому як функція управління державними фінансами ДФК [151, 38, 21, 66, 46, 102, 158, 159, 122, 178, 157] визначається з огляду на необхідність управління наявними державними фінансами та потенційними ресурсами для ефективного виконання державою своїх функцій.

У той же час значна частина науковців підкреслюють, що ДФК є суто контрольним процесом [176, 51, 56, 6, 7, 27, 132, 124, 25, 190], тобто є інструментом реалізації фінансової політики держави. Інші науковці стверджують, що без ДФК неможливе існування держави. Тому згідно з таким підходом, ДФК визначається одночасно як метод і засіб реалізації фінансової політики на рівні підприємства (макрорівні), регіону та галузі (мезорівня), держави загалом (макрорівня) (дод. А, табл. А.3). Фінансовий контроль при цьому є дієвим інструментом забезпечення раціонального використання фінансових ресурсів і майна держави.

За економічною сутністю державний фінансовий контроль є функцією держави в процесі управління фінансовою системою для забезпечення кінцевого етапу управління процесу формування, розподілу, перерозподілу та використання частини доданої вартості.

Для державного фінансового контролю притаманними є певні особливості, зокрема:

- спрямування на раціональне, оптимальне та зважене використання фінансових ресурсів;

- забезпечення законності використання фінансів та відповідних нормативних приписів;
- реалізація функцій органів контролю в рамках їх компетенції;
- визначення резервів та напрямків удосконалення ефективності державних органів.

На рис. 1.3 відображено структурно-ієрархічний підхід до трактування категорійного апарату поняття «державний фінансовий контроль» на основі виділених наукових підходів.



Рис. 1.3. Структурно-ієрархічний підхід до трактування категорійного апарату термінів «контроль», «фінансовий контроль», «державний фінансовий контроль» (складено автором)

Системний підхід до аналізу ролі фінансового контролю, в тому числі і державного фінансового контролю, дозволив виявити, що злагоджена діяльність фінансової системи держави не може відбуватися за відсутності ефективно організації державного фінансового контролю. Ефективність організації роботи органів державної та місцевої влади та самоврядування залежить

від повного, точного та своєчасного виконання норм та вимог законів, постанов, розпоряджень.

Сучасні реалії економічної ситуації в країні зумовлюють триалістичність мети державного фінансового контролю, що полягає у:

- виявленні у суб'єктів ДФК порушень нормативно-правової бази та принципів ДФК у процесі формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів та управління майном, відхилень від норм та стандартів на попередньому, поточному та наступному стадіях контролю;
- визначенні винних осіб і органів та притягнення їх до відповідальності встановленої форми;
- визначенні найбільш оптимальних заходів для усунення даних порушень та попередження їх у майбутньому.

Згідно з триалістичною природою мети державного фінансового контролю визначається завдання контролю, що полягає у дотриманні принципів контролю (законності, регулярності, системності, координованості, гласності, ефективності, самодостатності, превентивності, дієвості, всеохоплюючого характеру).

Структурно-логічний підхід до сутності та природи державного фінансового контролю дозволяє стверджувати про системність характеру даної категорії, тому на підставі досліджених наукових підходів **можна виділити наступні складові системи державного фінансового контролю:**

- **суб'єкт контролю** – підприємство, організація, установа, що на підставі законодавчих актів та встановлених повноважень перевіряє дотримання норм та стандартів на об'єктів контролю. Особливістю контролюючого суб'єкту є його діалектична природа, тобто можливість одночасно бути як суб'єктом, так і об'єктом контролю для інших. Провідними суб'єктами державного фінансового контролю в Україні є Рахункова палата Верховної Ради України, Міністерство фінансів України, Державне казначейство

України, Державна податкова служба України, Державна митна служба України, Національний банк України, Державна контрольно-ревізійна служба України, Державні цільові фонди України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та інші державні установи і організації;

- **об’єкт контролю** має різнопланову природу, оскільки єдиний підхід до його визначення відсутній. Частина науковців схиляється до думки, що об’єктом контролю є підприємства, організації, установи, фізичні особи, що перевіряються. Інші дослідники визначають, що об’єктом контролю є відповідність процесів формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів і управління майном. Крім того, існують наукові погляди, згідно з якими об’єкт контролю розуміється як управлінське рішення, господарські та фінансові операції, а також узагальнене функціонування процесів та явищ в народногосподарську комплексі. Згідно міжнародних рекомендацій Лімської декларації об’єктом державного фінансового контролю є загалом управління фінансами, при цьому належність до державного чи недержавного сектору при цьому не має значення;
- **предмет контролю** являє собою конкретний об’єкт, на який спрямовані контрольні дії. Вважається, що предметом державного фінансового контролю є діяльність об’єктів фінансового контролю та її окремі аспекти;
- **контрольні дії** - це методичний апарат контрольного процесу.

Як будь-який процес для державного фінансового контролю актуальним є визначення загальної мети та завдань реалізації. Загальною метою державного фінансового контролю слід вважати моніторинг фінансових відносин на предмет відповідності встановленим нормам та стандартам для визначення можливих причин відхилень та їх оперативного усунення в сфері фінансових правовідносин.

Загальна мета проведення державного фінансового контролю реалізується через його завдання, зокрема:

- формування стандартів та нормативів для системи державних фінансів;
- виконання інспекційно-наглядових функцій за діяльністю суб'єктів фінансових відносин в сфері господарювання;
- розробку та удосконалення методів та контрольних процедур у фінансовій сфері;
- моніторинг результатів контрольних процедур у фінансовій сфері;
- попередження порушень фінансових стандартів.

Таким чином, фінансовий контроль в роботі розглядався як: функція фінансів; система (підсистема); функція управління фінансовою системою з метою ефективного акумулювання, розподілу та використання фінансових ресурсів; система державних органів, що проводять контроль у сфері фінансів; діяльність різних контролюючих органів та система нагляду; один з видів фінансової діяльності держави; сукупність методичних процедур дотримання законодавства у фінансовій сфері. Проведений аналіз виявив неузгодженість підходів до трактування цієї дефініції, що обумовлює виникнення цілого ряду системних протиріч у розумінні його функціонально-змістовного навантаження, обмежує не лише подальші наукові розробки в даній сфері, але й використання окремих форм та методів державного фінансового контролю в практичній діяльності.

Виходячи з цього, автором пропонується розуміти фінансовий контроль як систему відносин з приводу контролю за формуванням, розподілом, перерозподілом, а також цільовим та ефективним використанням фінансових ресурсів та майна, визначення причин відхилень, усунення фінансових правопорушень, підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами. Такий підхід, на відміну від існуючих, по-перше – трактує фінансовий контроль не як інституції, організаційні заходи або методичні процеси, а як сис-

тому відносин, по-друге – не обмежує сферу виникнення цих відносин лише діагностичними процедурами, що дозволяє розглядати фінансовий контроль вже як підсистему регулюючого впливу на фінансові відносини в суспільстві.

Такий підхід став науковим підґрунтям для системного дослідженняДФК як особливого виду фінансового контролю та одночасно форми державного управління. Так, автором обґрунтовано триалістичність його мети, що полягає у:

- виявленні порушень;
- визначенні винних осіб і установ, притягненні їх до відповідальності;
- розробці заходів щодо усунення даних порушень та попередження їх у майбутньому.

Дослідження системного підходу дало змогу визначити його роль в суспільстві, що представлено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Узагальнення ролі державного фінансового контролю в суспільстві (складено автором)

Узагальнивши розуміння державного фінансового контролю в суспільстві, відзначимо, що його роль впливає з методологічної основи контролю, методичних інструментів та наявних економічних умов його реалізації, що склалися історично і відрізняються в залежності від виду економічної системи. З огляду на це, принципи, що забезпечують ефективність системи контролю в високорозвинених країнах, не мають прикладного характеру в краї-

нах, що розвиваються. Це свідчить про триалістичну природу державного фінансового контролю в суспільстві.

Дослідження економічної природи державного фінансового контролю неможливе без визначення його функцій, через які він реалізується.

Так, частина науковців класифікують погляди на державний фінансовий контроль за метою [21, 36, 51, 58, 93, 191]. При цьому особливістю державного фінансового контролю є його дуалістична природа:

- є самостійною функцією державного управління;
- є складовою загального процесу управління державою (планування, управління, мотивація, контроль).

Відповідно, і функції державного фінансового контролю є багатозначними, специфічними та суспільно необхідними.

Аналіз поглядів вітчизняних та закордонних дослідників щодо розуміння функцій державного фінансового контролю дозволив систематизувати їх так, як це представлено на рисунку 1.5.

У роботі доповнено перелік функцій ДФК наступними: пізнавальна, практична, інформаційна, профілактична, мобілізуюча, організаційна, комунікаційна, етична.

Такий підхід відрізняється від існуючих перенесенням акцентів з традиційного розуміння ДФК з позиції фінансового регулювання (управління державними фінансами, реалізації фінансової політики держави, виявлення та покарання правопорушників) на його роль у системі суспільних відносин (моніторингу умов появи правопорушень, розвитку системи суспільних комунікацій, формуванні системи запобіжних заходів, здатності виявляти не тільки негативні, але й позитивні явища тощо).

Це дозволяє розглядати ДФК також і з точки зору впливу на суспільну думку, формування інформаційного простору раціонального витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання етичних норм і стандартів фінансових взаємовідносин тощо.



Рис. 1.5. Систематизація концептуальних підходів до розуміння функцій державного фінансового контролю
(складено автором на основі [51, 127, 1, 29, 28, 169, 170])

Під принципом ДФК слід розуміти сукупність правил і норм організації контрольних процедур загалом.

До загальних принципів державного фінансового контролю можна віднести:

- принцип законності;
- принцип ієрархічності;
- принцип підпорядкування суб'єктів державного фінансового кон-

тролю верховенству права.

В міжнародній практиці та зокрема в Лімській декларації передбачено такі принципи державного фінансового контролю:

- незалежність суб'єктів державного фінансового контролю, що забезпечена на законодавчому рівні;
- незалежність державного фінансового контролю як ознаки сучасної демократії;
- синергії проведення поточного та фактичного державного фінансового контролю;
- відкритість державного фінансового контролю та дотримання принципу гласності;
- поєднання внутрішнього та зовнішнього контролю для забезпечення ефективної взаємодії загального механізму державного фінансового контролю.

На підставі виділених функцій державного фінансового контролю, представлених на рис. 1.5, можна **визначити наступні специфічні риси** державного фінансового контролю:

- через контролюючі органи реалізується юридична форма особливої функції державної влади;
- здійснювати державний фінансовий контроль можуть лише органи державної влади та управління і їх представники, що вказує на можливість реалізації загальної фінансової стратегії на рівні всієї держави;
- функції державного фінансового контролю є юридично встановленими, не дублюються, а власне контролюючі органи не беруть на себе повноваження законотворчої, виконавчої чи судової влади;
- контроль має загальнодержавний та всеохоплюючий характер та не має чітко розмежованих об'єктів та предмету в залежності від форм власності;

– система органів контролю є ієрархічною, нормативно визначеною.

Аналіз поглядів вітчизняних та закордонних дослідників щодо розуміння принципів державного фінансового контролю дозволив систематизувати їх так, як це представлено на рис. 1.6.



Рис. 1.6. Систематизація концептуальних підходів до розуміння принципів державного фінансового контролю

(складено автором на основі [170, 38, 50, 29, 129, 21])

Державний фінансовий контроль слід розуміти не тільки як підсистему регулюючого впливу держави на фінансові відносини, а й в контексті впливу на суспільну думку, формування інформаційного простору раціонального ви-

трачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання етичних норм і стандартів фінансових взаємовідносин. Це обумовлює необхідність виокремлення його пізнавальної, практичної, інформаційної, профілактичної, мобілізуючої, організаційної, комунікаційної, етичної функцій.

Крім того в науковій літературі також зустрічаються наступні принципи державного фінансового контролю:

- демократизм;
- гуманізм;
- об'єктивність;
- економічність;
- професіоналізм;
- гнучкість;
- повноти;
- плановості;
- безперервності;
- науковості;
- конфіденційність;
- пріоритетність прав людини і громадянина;
- незалежність;
- результативність;
- адресність;
- невідворотність покарання посадових осіб та суб'єктів господарювання, які порушили норми та стандарти фінансових правовідносин;
- поєднання державних та суспільних інтересів;
- повнота охоплення об'єктів ДФК;
- розмежування контрольних повноважень між гілками влади;
- збалансованість контрольних дій;
- демократичного централізму;

- дотримання умов міжнародних договорів;
- неприпустимості дублювання повноважень в декількох органах державного фінансового контролю;
- достовірності фактичної інформації про об'єкти державного фінансового контролю.

На думку автора, формування цілісного уявлення про ДФК передбачає визначення системи принципів його реалізації, до складу яких автором віднесено такі: законності, регулярності, системності, координованості, гласності, ефективності, самодостатності, превентивності, дієвості, всеохоплюючого характеру. Доповнення цієї системи принципом координованості створює наукове підґрунтя для побудови механізму оцінки ефективності застосування контрольних заходів з метою запобігання дублюванню контрольних функцій.

Узагальнення концептуальних підходів до розуміння принципів державного фінансового контролю дає змогу визначити такі його характеристики як всеохоплюючий характер, системність, самодостатність та законодавчу регулятивність.

Таким чином, в умовах розвитку фінансової системи країни та впливу на неї макроекономічних чинників (наприклад, світової фінансової кризи), актуальним завданням є здійснення систематизації підходів до трактування понять контроль, фінансовий контроль, державний фінансовий контроль; принципів та чинників державного фінансового контролю. Враховуючи економічну природу державного фінансового контролю та особливості його методологічного апарату, це дозволить в подальшому визначити особливості використання методичного комплексу державного фінансового контролю в Україні, а також виявити його переваги й недоліки та відповідні шляхи удосконалення.

Так, під державним фінансовим контролем пропонується розуміти одну з форм бюджетної політики та функцій державного управління, що націлені на оптимальне формування фінансових ресурсів та майна, а також ефективного розподілу, перерозподілу та використання бюджетних видатків.

Враховуючи принцип безперервності розвитку будь-якого економічного явища та його історичної обумовленості виникає необхідність здійснення аналізу історії становлення та розвитку фінансового контролю в Україні та світі. Саме проблемам історії розвитку та зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю буде присвячено наступний підрозділ даної дисертаційної роботи. Наукові узагальнення поняття державного фінансового контролю та його особливостей вказує на необхідність дослідження класифікацій ДФК за видами, формами та методами з метою формування його механізму на основі принципів єдності, системності та логічності.

Розгляд фінансового контролю як підсистеми регулюючого впливу на фінансові відносини в суспільстві обумовлює розуміння його як системи відносин з приводу контролю за формуванням, розподілом, перерозподілом, а також цільовим та ефективним використанням фінансових ресурсів та майна, визначення причин відхилень, усунення фінансових правопорушень, підвищення ефективності управління фінансовими ресурсами.

1.2. Види, форми та методи державного фінансового контролю

Для побудови ефективної і динамічної системи ДФК необхідним є формування та опис його механізму, який, на нашу думку, являє собою складну ієрархічну структуру контролюючих органів, методологічної основи, організаційного, правового, кадрового та інформаційного забезпечення, що дозволяє найбільш ефективно виконувати принципи державного фінансового контролю на основі ситуативного підходу.

Загальноприйнятим є виділення наступних галузей фінансового контролю за ознакою відповідності галузям фінансового права:

- законодавчий контроль;
- фіскальний контроль;

- бюджетний контроль;
- контроль державного боргу;
- контроль державної власності;
- контроль господарської та фінансової діяльності бюджетних установ;
- контроль грошового та кредитного обігу;
- аудит адміністративної діяльності;
- контроль міжнародної фінансової діяльності.

Отже, наведені галузі державного фінансового контролю відображають загальні напрямки контрольної діяльності держави в фінансовій сфері.

Державний фінансовий контроль за ознаками можна класифікувати наступним чином:

- за видами;
- за формами;
- за методами.

Системний підхід до виділення видів, форм та методів ДФК в Україні надав можливість побудувати структурно-логічну схему механізму державного фінансового контролю, представлену на рис. 1.7.

Специфічною особливістю державного фінансового контролю є те, що, незалежно від стадії його реалізації, він має системний цільовий характер, тобто спрямований на реалізацію своєї мети та завдань (див. підпункт 1.1).

Проаналізувавши наукові підходи до визначення класифікаційних ознак та економічної природи категорій “види”, “форми”, “методи”, автор дійшов висновку, що існує плюралізм наукових думок.

При цьому розробка науково обґрунтованої класифікації є визначальною умовою раціональної організації державного фінансового контролю, адже подібна класифікація має як теоретичне, так і прикладне важливе значення.

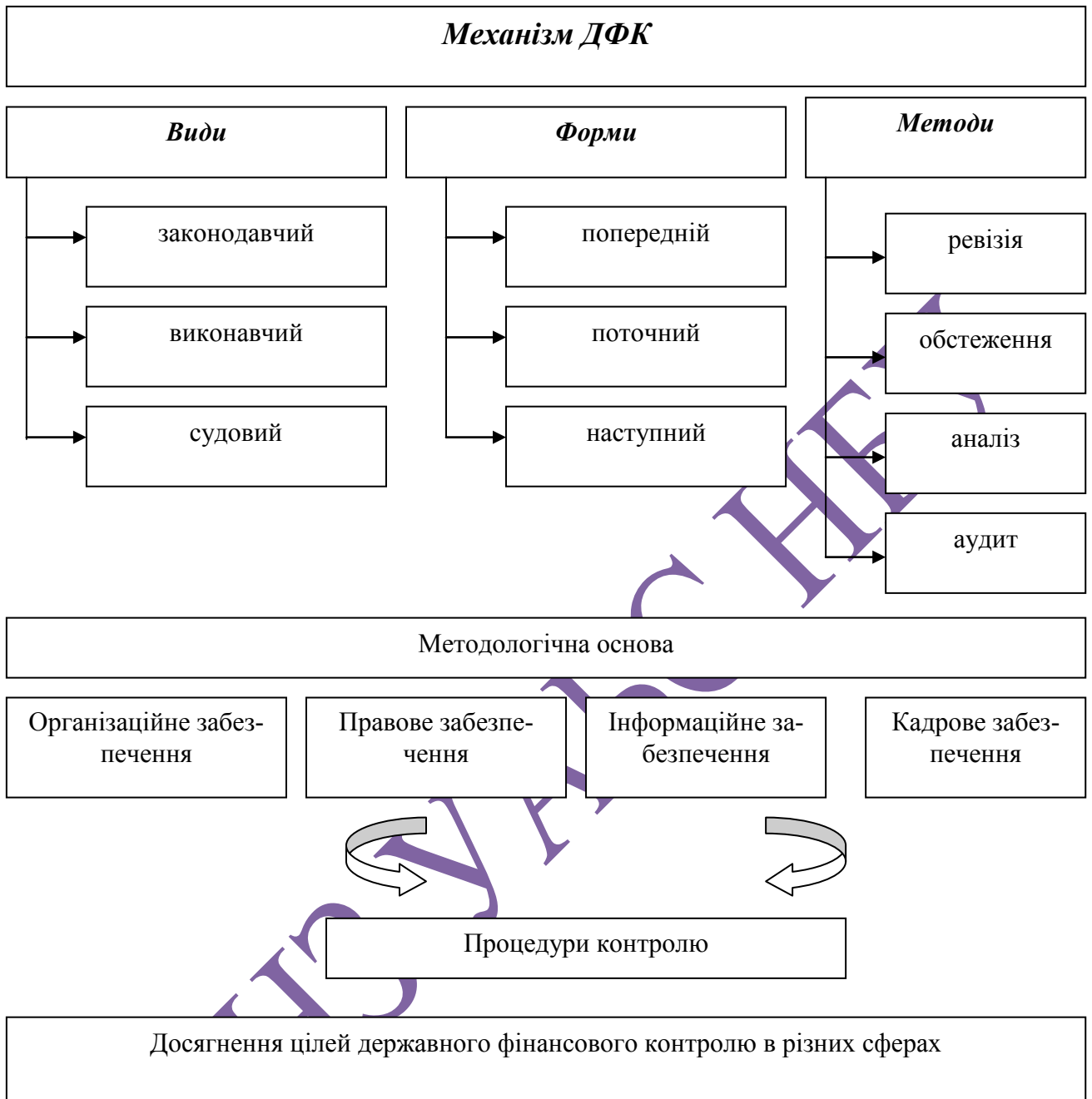


Рис. 1.7. Структурно-логічна схема механізму державного фінансового контролю (складено автором)

Відсутність єдності критеріїв класифікації видів, форм та методів державного фінансового контролю негативно впливає на рівень дослідженості проблематики державного фінансового контролю як багатоаспектної економічної категорії. При цьому невисокий рівень розробленості теоретичної основи державного фінансового контролю ускладнює процеси подальшого фо-

рмування та розвитку, а також вдосконаленню фінансового законодавства з врахуванням провідного світового досвіду та сучасної парадигми глобалізації фінансових систем.

Провівши систематизацію наукових підходів до поняття «державний фінансовий контроль», важливу роль відіграє узагальнення методологічної та методичної бази державного фінансового контролю, що дає змогу побудувати власне механізм проведення контролю, який базується на використанні відповідних видів, форм, методів та процедур.

Визначальними характеристиками запропонованої класифікації є зручність та зрозумілість. На основі системного підходу визначено, що більшість науковців проводить класифікацію державного фінансового контролю за видами, формами та методами. При цьому використовуються різні критерії, що призводить до неоднозначного трактування сутності різноманітних економічних категорій.

Одноставним є твердженням, що класифікація державного фінансового контролю за видами, формами та методами має важливе теоретичне та практичне значення. При обґрунтуванні класифікації ДФК Н. Ковалева запропонувала застосовувати закон поділу обсягу поняття, при цьому кожен поділ повинен здійснюватися на одній підставі для всіх термінів [99].

При проведенні класифікації державного фінансового контролю за видами, формами та методами слід відзначити, що *вид* державного фінансового контролю є підлеглим економічним поняттям, при цьому види визначаються в залежності від конкретних носіїв функцій, суб'єктів та об'єктів державного фінансового контролю [48]. При цьому фінансовий контроль як частина загального методологічного інституту фінансового права є неподільним, а кожен вид даного контролю має свою специфіку та сферу застосування.

При класифікації форм державного фінансового контролю важливо розуміти, що *форма* являє собою зовнішнє вираження контролю [33]. Під формою державного фінансового контролю розуміють фактичний прояв змісту

державного фінансового контролю, його економічної сутності в залежності від періодичності та часу здійснення контрольних дій [48, 99].

При визначенні *методів* державного фінансового контролю визначається сукупність засобів або теоретичних та практичних операцій з його організації [33]. До методів державного фінансового контролю належать визначені способи (прийоми), що використовуються при реалізації його функцій відповідними суб'єктами.

На рис 1.8 відображено взаємозв'язок розглянутих категорій у контексті державного фінансового контролю.

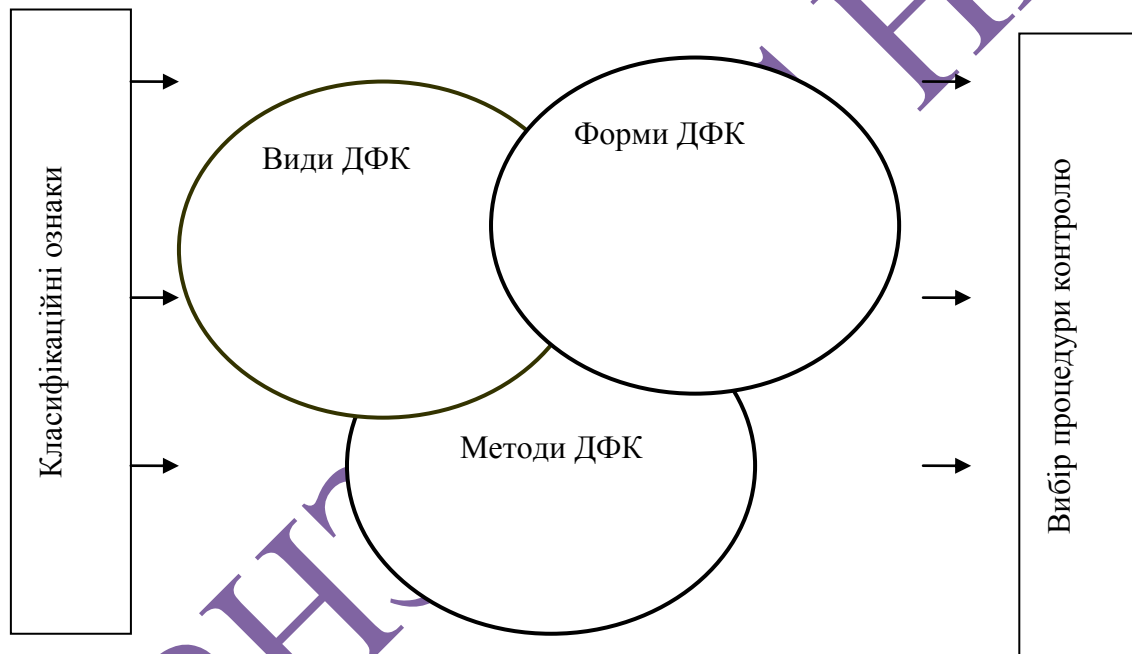


Рис. 1.8. Взаємозв'язок видів, форм та методів державного фінансового контролю (складено автором)

Аналіз *наукових підходів до критеріїв виділення видів, форм та методів державного фінансового контролю* [39, 178, 150, 158, 119, 73] дозволив визначити, що найбільш поширеними з них є фактор часу проведення контрольних заходів, об'єкти та суб'єкти державного фінансового контролю, способи реалізації контрольних повноважень, джерела вхідної та вихідної інформації.

Провівши дослідження класифікацій видів, форм та методів державного фінансового контролю, слід визначити, що в залежності від часу його проведення Л. Воронова, В. Додонов, М. Крилова, А. Шестаков., В. Основіна, А. Анісімов визначають такі його види: попередній, поточний, наступний контроль [49, 156, 18, 65]. На нашу думку, за даною класифікаційною ознакою доцільно проводити поділ не видів, а форм.

Специфічне місце в механізмі державного фінансового контролю належать методам контролю. При цьому в законодавчому полі не визначено поняття та сукупність методу державного фінансового контролю, не встановлено його види і процедури, які застосовуються у різних ситуаціях.

З огляду на це, при виділенні видів державного фінансового контролю має бути застосований критерій суб'єкту державного фінансового контролю, при визначенні форм – час проведення контрольних заходів, а при ідентифікації методів – способи організації та реалізації повноважень та джерела інформації (рис. 1.9).



Рис. 1.9. Систематизація критеріїв виділення видів, форм та методів державного фінансового контролю (складено автором)

Аналіз наукових підходів до виділення видів ДФК [38, 39, 150, 151, 178, 160, 107, 119, 48, 73] вказують на ототожнення видів фінансового контролю та ДФК, що, на нашу думку, не є об'єктивним та логічним.

Така думка пояснюється там, що державний фінансовий контроль за критерієм підпорядкованості є зовнішнім за своєю сутністю, а фінансовий контроль поділяється як на внутрішній, так і на зовнішній.

У той же час ми пропонуємо **класифікувати державний фінансовий контроль за суб'єктами** (гілками влади) на законодавчий, виконавчий та судовий.

При цьому, враховуючи специфіку організації фінансової системи України та її конституційного ладу, найбільша вага державного фінансового контролю припадає саме на законодавчий та виконавчий види, структурна схема якого наведена на рис. 1.10.

Даний поділ в умовах історично-економічних особливостей побудови фінансової системи дає можливість найбільш повно та об'єктивно використовувати його в механізмі державного фінансового контролю.

В залежності від умов проведення державний фінансовий контроль може бути ініціативним (здійснюється за рішенням керівника об'єкту ДФК) та обов'язковим (проводиться відповідно до вимог законодавства).

В залежності від сфери проведення виокремлюють бюджетний, податковий, валютний, страховий та державний фінансовий контроль за грошовою масою.

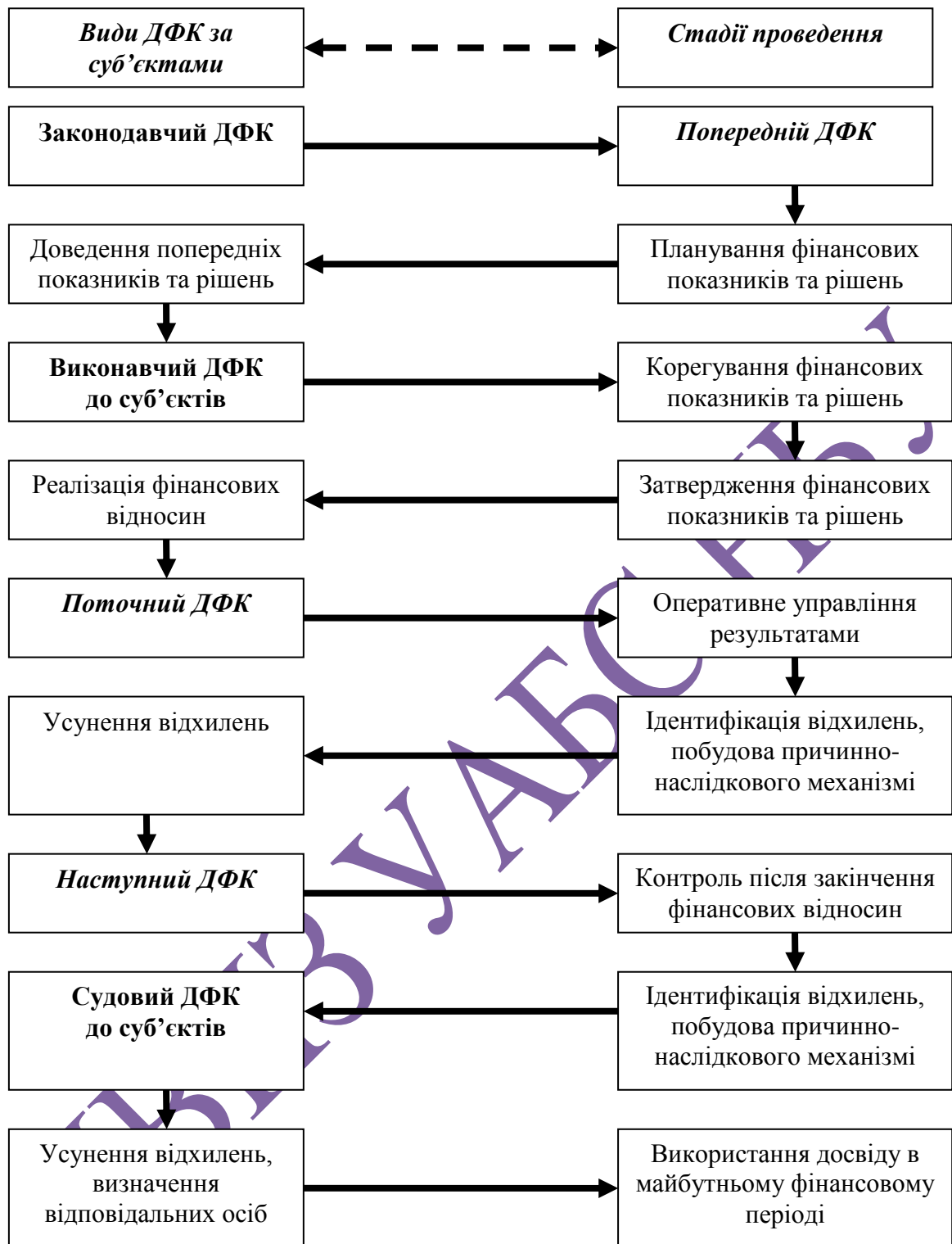


Рис. 1.10. Класифікація видів державного фінансового контролю за критерієм суб'єктності та етапами його здійснення (складено автором)

В залежності від контролюючих органів виділяють державний фінансовий контроль:

- президента України;

- представницький та місцевого управління (Верховна Рада України, Рахункова палата, місцеве самоуправління);
- виконавчих органів загальної компетенції (Кабінет Міністрів України, обласні та районні адміністрації);
- виконавчих органів спеціальної компетенції (Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, контрольно-ревізійні органи, органи ДПА, митні органи України);
- внутрішньогосподарський;
- відомчий фінансовий контроль;
- аудиторський фінансовий контроль;
- фінансовий контроль кредитних органів;
- громадський фінансовий контроль;
- позавідомчий фінансовий контроль.

Узагальнивши наукові підходи, *в залежності від стадій (форми) проведення* слід виділяти попередній, поточний та наступний форми фінансового контролю.

Так, особливістю *попереднього державного фінансового контролю* є проведення його до моменту руху грошових коштів (управління державним майном, прийняття управлінського рішення) з метою оптимізації негативних ризиків для об'єкту контролю та найбільш повного використання цільових фінансових ресурсів.

Специфікою попереднього державного фінансового контролю є вичення підстав прийняття управлінських рішення щодо дотримання принципів законності й цілеспрямованості операцій, що підлягають здійсненню.

Економічний та практичний характер поточного державного фінансового контролю має риси економічного та фінансового планування, експертної оцінки бюджетів, кошторисів, контрактів. Крім того, він повинен мати практичний превентивний характер [53, 54, 159, 160, 162, 1, 18, 59].

Попередній ДФК в більшості розвинених країн світу проводиться у всіх сферах фінансової діяльності та має вплив на всі грошово-розрахункові документи, касову документацію тощо.

Цілями попереднього державного фінансового контролю є:

- попередження незаконних дій;
- забезпечення принципів державного фінансового контролю - ефективного, раціонального, економного обґрунтування;
- усунення безгосподарності;
- попередження нецільового та неефективного використання державного та комунального майна; заподіяння економічної, політичної та соціальної шкоди державі;
- попередження порушення законодавчих актів.

Попередній фінансовий контроль має фактичний характер застосування, тобто не застосовується контролюючими суб'єктами в визначених повноваженнях до моменту порушення фінансової дисципліни [60, 151, 171, 49, 73].

Поточний фінансовий контроль здійснюється в процесі реалізації фінансових відносин (руху бюджетних коштів, використання державного або муніципального майна, реалізації управлінського рішення) і забезпечує реалізацію принципів цільового призначення та адресності використання фінансових ресурсів.

Як зазначають деякі науковці, серед яких О. Горбунова, Н. Хімічева, Е. Ровінський, поточний контроль є найбільш важливою формою державного фінансового контролю [146, 166, 167]. Поточний контроль має оперативний характер та проводиться у короткі проміжки часу.

Особливостями мети поточного державного фінансового контролю є:

- визначення фактичних відхилень від затверджених норм та нормативів, оперативне попередження їх на стадії формування фінансових операцій;

- досягнення принципів державного фінансового контролю: раціональності, цільового характеру, економічної ефективності;
- визначення додаткових можливостей для формування та використання фінансових ресурсів.

Даний вид державного фінансового контролю покликаний знизити рівень порушень фінансової дисципліни в процесі реалізації фінансових відносин. Він носить репресивний характер та має широку сферу застосування. Поточний державний фінансовий контроль здійснюють органи безпосереднього управління фінансово-господарською діяльністю [178, 159, 69, 73].

Наступний державний фінансовий контроль проводиться після завершення реалізації фінансових відносин (використання бюджетних коштів, використання державного або муніципального майна, реалізації управлінського рішення) і має забезпечити контроль їх результатів з оцінкою законності, ефективності та доцільності. В залежності від потреб наступний державний фінансовий контроль можна розподілити на періодичний та оперативний [107, 167].

Даний вид державного фінансового контролю може мати зовнішній та внутрішній характер. Він дозволяє не лише визначити стан дотримання фінансової дисципліни, але й причини її порушення, а також визначити заходи, які необхідно здійснити для усунення даних причин у майбутньому.

Тому весь процес контролю має цілепокладаючим характером, спрямований на забезпечення реалізації принципів державного фінансового контролю загалом. Крім того, він дозволяє визначити недоліки попереднього та поточного державного фінансового контролю [178, 119, 69].

Для ілюстрації специфіки реалізації контрольних заходів на кожній стадії контролю в табл. 1.1 наведено **особливості кожної з форм** державного фінансового контролю.

Форми ДФК мають різну мету, тривалість реалізації та ступінь незалежності (обов'язковості та ініціативності характеру контролю) [195, 189, 190, 171, 95].

Таблиця 1.1

Узагальнення особливостей форм державного фінансового контролю
(складено автором)

Критерій	Попередній ДФК	Поточний ДФК	Наступний ДФК
Мета	забезпечення виконання принципів ДФК, дотримання норм та законів		
Завдання	<ul style="list-style-type: none"> - вивчення підстав прийняття управлінських рішень щодо дотримання принципів законності й цілеспрямованості операцій, що підлягають здійсненню; - економічне та фінансове планування; - експертна оцінка бюджетів, кошторисів, контрактів 	<ul style="list-style-type: none"> - попередження незаконних дій; - забезпечення принципів фінансового контролю: ефективного, раціонального, економічного обґрунтування; - усунення безгосподарності; - попередження нецільового та неефективного використання державного та комунального майна; завдання економічної, політичної та соціальної шкоди державі; - попередження порушення законодавства 	<ul style="list-style-type: none"> - визначення фактичних відхилень від затверджених норм та нормативів, оперативне попередження їх на стадії формування фінансових операцій; - досягнення принципів фінансового контролю: раціональності, цільового характеру, економічної ефективності; - визначення додаткових можливостей для формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів
Функції	превентивна	контрольна	контрольна
Стадія проведення	до настання фінансових правовідносин	в процесі реалізації фінансових правовідносин	після закінчення фінансових правовідносин
Методи ДФК	аналіз	обстеження, аудит, аналіз	ревізія, аудит
Процедури проведення	економічний аналіз, економічні та статичні розрахунки, економікоматематичні методи, інформаційне моделювання		камеральна перевірка і розрахунок, експертиси різних рівнів
Методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів контролю	групування проміжних результатів за критеріями систематичності та хронологічності	аналітичне групування встановлених недоліків, оперативні пропозиції щодо усунення недоліків	узагальнення результатів контролю, розробка пропозицій щодо усунення недоліків, реалізації пропозицій
Ймовірність усунення порушень (за критеріями виявлення порушення-мінімізації фінансових втрат)	висока	середня	низька
Інформаційна складова	прогнозовані дані складаються на основі обробки результатів попередніх фінансових періодів	поточні фінансові дані	дані фінансового періоду, що закінчився

Специфікою механізму державного фінансового контролю є відповідність формам контролю певних методів. При цьому *метод* слід розуміти як сукупність прийомів, способів і процедур в методиках проведення державного фінансового контролю. Узагальнивши наукові підходи до виділення методів проведення фінансового контролю, слід відмітити відсутність єдиної точки зору стосовно даної проблематики. Науковці часто співвідносять методи державного фінансового контролю з окремими процедурами та способами реалізації контролю, ототожнюючи їх.

Даний умовний розподіл форм в залежності від етапу його проведення в Україні та промислово-розвинених країнах вказує на специфіку превентивності державного фінансового контролю в промислово-розвинених країнах та контрольного ДФК в Україні.

Більшість науковців визначають, що *метод державного фінансового контролю* за своєю сутністю є сукупністю засобів, прийомів та способів проведення контрольних функцій суб'єктами контролю [48, 151, 190].

Головним критерієм визначення видів і методів фінансового контролю є спосіб здійснення контрольних повноважень суб'єктами державного фінансового контролю, що може реалізовуватися шляхом ревізії, аналізу, перевірки, інвентаризації, обстеження, спостереження, ідентифікації, експертизи, моніторингу, дослідження, нагляду, державної реєстрації, ліцензування, розслідування, вивчення [150, с. 156]. Діалектика виділення методів державного фінансового контролю вказує на неоднозначність їх виділення [4, 147, 99, 52, 47]. У своїх роботах такі науковці, як А.З. Дадашев, Д.Г. Чернік та М.В. Карасева визначають методи перевірки і ревізії [60, 95]. Дослідники П.С. Пацурківський, І.А. Андреев виділяють наступні методи: перевірка, обстеження, ревізія і аналіз [16, 131]. Крім того, згідно з переважною більшістю досліджених наукових підходів виділяють специфічний метод державного фінансового контролю - спостереження як загальне ознайомлення з фінансово-економічним станом діяльності об'єкта контролю [165]. Н.Д. Еріашвілі у якості контрольного методу державного фінансового контролю визначає нагляд,

що має на меті проведення моніторингу діяльності та дотримання стандартів і норм підконтрольними суб'єктами [195].

На нашу думку, серед методів механізму державного фінансового контролю слід виокремлювати ревізію, обстеження, аналіз та аудит. Так, у вітчизняній практиці ревізія вважається головним методом ДФК. Проте такий підхід не враховує наступну форму фінансового контролю, під час якого застосовують ревізію, що де-юре не впливає на виконання ДФК своєї функції як процесу контролю (див. підпункт 1.1), проте де-факто призводить до втрати ДФК як функції управління державними фінансами.

Методи державного фінансового контролю можна класифікувати за наступними ознаками:

- змісту;
- суб'єктності;
- охоплення;
- об'єктності;
- підстав проведення;
- цілеспрямованості.

Найбільш поширеною є класифікація методів державного фінансового контролю на:

- інвентаризацію;
- перевірку;
- аналіз фінансового стану;
- ревізію;
- звіти про фінансову діяльність.

Загалом виділяють такі різновиди державного фінансового контролю:

- інспектування (у формі ревізії);
- участь у ревізійних комісіях;
- державний фінансовий аудит (у формі аудиту реалізації бюджетних програм, аудиту фінансової та господарської діяльності бю-

джетних організацій та установ, аудиту фінансової та господарської діяльності суб'єктів господарювання приватного сектору).

Основним методом державного фінансового контролю є ревізія як метод контролю, що являє собою детальне дослідженням господарсько-фінансової діяльності та фінансових рішень підконтрольного об'єкта на предмет їх законності, ефективності і доцільності. Ревізії можуть бути планові й позапланові [18, 30, 51, 93]. За змістом розрізняють фактичні (інвентаризація стану та руху матеріальних цінностей, речових складів, грошей, цінних паперів) і документальні (перевірка фінансових документів) ревізії [7, 76, 121, 133]. За періодом діяльності ревізії бувають вибіркові (проводяться в обмежений часовий період – місяць, квартал) та фронтальні (здійснюються за період використання бюджетних коштів) [1, 36, 49, 150, 121].

За критерієм комплексного охоплення виділяють комплексні (перевірка всієї фінансово-господарської діяльності) і тематичні (контроль однієї з складових фінансово-господарської діяльності) ревізії [1, 2, 5, 50, 107].

Також досить поширеним методом проведення ДФК є перевірка як метод, що передбачає дослідження окремих складових фінансово-господарської діяльності об'єкту контролю з використанням документів, пояснень персоналу та фактичних контрольних процедур [48, 58, 177, 97].

За процедурами контролю виділяють тематичні (дослідження окремих складових фінансово-господарської діяльності об'єкту контролю) та документальні (дослідження діяльності об'єкту контролю з використанням документальних контрольних процедур) перевірки [150, 155, 6, 7].

Окремі науковці також виділяють такі методи державного фінансового контролю як:

- обстеження;
- спостереження;
- інспекція.

Реалізація методів державного фінансового контролю передбачає використання специфічних процедур:

- експертизи;
- дослідження документів;
- інвентаризації;
- експерименту;
- спостереження;
- контрольного замірювання;
- службового розслідування;
- економічного аналізу;
- технологічного контролю;
- економіко-статистичного аналізу;
- камеральної перевірки;
- економіко-математичних методів.

За особливостями реалізації окремих елементів контрольно-ревізійних процедур можна класифікувати наступні форми контрольно-ревізійної роботи:

- бригадна;
- індивідуальна;
- змішана форма.

Найбільш поширеними є фактичні форми державного фінансового контролю, до яких належать:

- лабораторний аналіз;
- перевірка господарських операцій в натуральних та вартісних величинах;
- контрольний запуск матеріалів і сировини у виробництво;
- контрольна закупка (придбання);
- контрольний обмін наданих робіт;
- дослідження господарських операцій на місці;
- одержання письмових пояснень;
- контрольний прийом продукції за якістю та кількістю.

Провівши аналіз сучасних особливостей класифікації видів, форм та методів державного фінансового контролю, встановлено, що головні проблеми його організації з методологічної точки зору полягають у:

- неузгодженні видів та методів державного фінансового контролю з організаційним та нормативно-правовим забезпеченням;
- відсутності однорідного підходу до державного фінансового контролю, що призводить до подальшого оскарження результатів перевірок контролюючих органів в судовому порядку;
- зосередженні на наступному державного фінансового контролю.

На нашу думку, подібний спосіб організації ДФК є не досить ефективним, що пов'язано з відсутністю превентивного та прогностичного характеру контролю. Відповідно, при такій організації державний фінансовий контроль не дає можливості в повній мірі забезпечити дотримання фінансової дисципліни та законності дій у процесі формування, розподілу, перерозподілу, застосування та зміни власника ресурсів держави, використання коштів, які призначені для здійснення платежів до бюджетів різних рівнів, позабюджетних фондів, а також кредитів, гарантованих Кабінетом Міністрів України.

Таким чином, у дослідженнях науковців діалектично не розкритий в повній мірі механізм проведення державного фінансового контролю, що базується на методологічній основі його видів, форм та методів. При цьому дана діалектика надає суб'єктам державного фінансового контролю методологічні засоби для організації контрольних заходів у всіх сферах державного управління. Автором досліджено види (законодавчий, виконавчий, судовий), форми (попередній, поточний, наступний) та методи (ревізія, обстеження, аналіз, фінансова експертиза, перевірка, інспекція, спостереження, моніторинг, нагляд, аудит) ДФК, на основі чого шляхом здійснення трьохвимірної суперпозиції автором обґрунтовано перелік завдань, процедур проведення та специфіку застосування інструментарію ДФК в системі координат «вид – форма – метод».

У роботі досліджено генезис розвитку ДФК за окремими типами суспільного виробництва та етапами економічного розвитку, систематизовано хронологію становлення законодавчої бази ДФК в Україні, узагальнено функції та повноваження Державної податкової служби, Національного банку, Державної контрольно-ревізійної служби, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю та Рахункової палати в процесі здійснення внутрішнього аудиту та контролю у сфері фінансів України. Автором проаналізовано досвід та визначено перспективні напрямки гармонізації національних стандартів у сфері ДФК та концепцій розвитку національної системи ДФК, адаптації вітчизняного законодавства до вимог Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю. Виділені автором з діалектичної точки зору види, форми та методи дозволяють в перспективі побудувати науково обгрунтовані заходи щодо удосконалення механізму реалізації державного фінансового контролю в сучасних реаліях глобалізації фінансової системи. Визначені методологічні основи відповідають загальним науковим принципам: загальному зв'язку та взаємоузгодженості процесів та явищ, динамізму, трансформації кількісного показника в якісний, єдності протилежностей. Вони дозволяють в подальшому структурувати механізм державного фінансового контролю в конкретній сфері (податковому фінансовому контролі, бюджетному фінансовому контролі, соціальному фінансовому контролі тощо).

1.3. Становлення та розвиток державного фінансового контролю в Україні

Як і для будь-якого економічного процесу для фінансового контролю характерним є поступальний розвиток в залежності від соціально-економічних, політичних та територіальних факторів середовища.

Зародження державного фінансового контролю відбулося ще в давні часи, що було зумовлено необхідністю встановлення контролю за формуванням та розподілом товарних ресурсів. При цьому спостерігався системний та поступальний розвиток від засобів контролю, що були засновані на досвіді та традиціях в давні часи, до використання інформаційних систем та технологій, комп'ютерної техніки, новітніх методів та прийомів контролю в даний час.

Фактично, *часом виникнення контролю можна вважати момент формування суспільства*, адже в даний період відбулося первинне розмежування функцій між певними суб'єктами. Первинним суб'єктом контролю в патріархальному та матріархальному суспільстві був рід за умови суспільної форми власності на всі засоби виробництва, ресурси та результати колективної праці. Функції контролю було покладено на старійшин родів, які безпосередньо планували, управляли та контролювали процес перевірки, формування та розподілу ресурсів, а головним принципом проведення контролю був демократизм та рівність, оскільки він напрямлений на досягнення інтересів усієї громади загалом та окремого її члена зокрема.

Особливістю контролю на даному етапі розвитку суспільства є нерозвиненість його інструментів, незначна кількість об'єктів та орієнтація на досвід в процесу формування методології контрольного процесу. Оскільки на даному етапі розвитку лише зароджувалося виробництво, контрольний процес був напрямлений на забезпечення управління виробничим процесом та розподілом ресурсів громади.

Оскільки у первісному суспільстві існували лише товарні відносини, контроль мав дещо примітивний характер. Проте в умовах подальшого розвитку суспільства відбувся перехід до товарно-грошових відносин, що зумовило потребу в розвитку і контрольних інструментів та методів. Перехід до нового типу відносин надав можливість проводити контроль як у кількісному вимірі, так і в грошовому, з урахуванням мір вартостей грошових коштів.

В умовах рабовласницького суспільства функції контролю набули логістичного спрямування, оскільки первинні органи контролю – судові колегії

(евфіни) – забезпечували не лише реалізацію контрольних процедур, але й розгляд справ, пов'язаних із неправильною подачею звітності. З урахуванням переміщення акцентів на розподіл ресурсів та формування центрів власності, а також на людські ресурси, головним завданням контролю було виокремлення функції захисту прав рабовласників. Проте направленість на підвищення ефективності експлуатації рабів в даний період також сприяла подальшому розвитку товарно-грошових відносин, розрахункових операцій, відносин власності та землекористування, що потребувало подальшого розвитку обліку та контролю в умовах феодалізму.

Для феодалізму було характерним розширення як внутрішньої, так і зовнішньої торгівлі за умови чіткого підпорядкування васалів феодалам та акцентування функцій контролю саме на забезпеченні існування даного ладу. В даний час, фінансові відносини трансформувалися в банківські, оскільки торговий капітал мав потребу в гнучкому та дешевому переміщенні з однієї території на іншу. Рабовласницька власність трансформувалася у феодалську з повним контролем над земельними і частковим контролем над людськими ресурсами на різних рівнях (феодал-васал). Саме в даний час відбувся стрімкий розвиток обліку та звітності, а контроль поділився на внутрішній та зовнішній.

В умовах капіталістичного виробництва контроль забезпечував захист прав приватного власника, який володів засобами виробництва. При цьому наймані працівники лише забезпечували виробничий процес. В умовах розвитку контролю на даному етапі головним вважалося отримання максимального прибутку, проте на рівні держави не було забезпечено централізації функцій контролю.

Зародження державного фінансового контролю на території України почалося в момент формування первинної державності, зокрема після об'єднання князем Олегом Київського, смоленського та Новгородського князівства. Оскільки виникла потреба в утриманні державного апарату – формувалася княжа казна, тому існувала необхідність в забезпеченні особливого

виду контролю для процесів надходження та витрачання фінансових ресурсів. При цьому крім податкових інспекторів в даний час функціонували княжі агенти для акумулювання непрямих податків і зборів.

Наступний кроком для розвитку державного фінансового контролю на території України була податкова реформа княгині Ольги, яка започаткувала розподіл фінансових потоків між державою та князівською власністю.

Подальше укріплення князівської влади на даній території відзначалося формуванням та розширенням адміністративного апарату управління, тому після впровадження перших грошей в Київській Русі було реалізовано нормативне регулювання податкових відносин та контролю за використанням державної власності. Важливою віхою регулювання грошового контролю стало прийняття Я. Мудрим «Руської правди», що визначала взаємовідносини між державою та общиною та функції державного контролю в цьому процесі.

Пізніше, за часів Володимира Мономаха відбулася регламентація порядку стягування податків, ставок лихварів та закупівель товарів, що, безумовно, упорядкувало частину фінансових відносин держави.

В умовах дроблення Київської держави на значну чисельність князівств та татаро-монгольської навали практична реалізація функцій державного фінансового контролю припинилася тимчасово, оскільки відсутнім була державність даних територій, їх незалежність та правове забезпечення.

Відновлення принципів державного фінансового контролю на території сучасної України відбулося лише за посилення державності в московському царстві, де провідні функції з забезпечення державного фінансового контролю було покладено на широкий бюрократичний апарат. Подальший розвиток державності в Московському князівстві відзначався прийняттям значної частини нормативних документів, які регулювали сплату податків і зборів, утримання управлінського апарату. При цьому важливу роль відіграла фінансова реформа 30-х років 16 століття, яка визначила впровадження єдиної монетної системи та державного контролю за процесом випуску грошей, а та-

кож передбачала формування уніфікованої податкової системи в Московському царстві. При цьому відбувся кінцевий розподіл на центральні та місцеві фінансові управління, які визначали особливості розвитку окремих територій. При цьому недоліком даної системи була відсутність контролю за діяльністю податкових намісників, які мали широкі повноваження зі збирання податків, проте не звітували в центральне фінансові управління про поточні результати своєї діяльності.

Пізніше відбулося виділення окремих фінансових органів місцевого самоврядування, які курували збір податків, передачу їх до загального бюджету, будівельні роботи, реалізацію громадських завдань. Інституційне забезпечення контролю даних фінансових органів місцевого самоврядування мало як галузевий, так і територіальний характер.

Особливий розвиток контроль мав на території України, що було зумовлено фактично тривалою відсутністю державності та перебуванням територій України у складі різних імперій. Поштовхом до розвитку контролю в Росії було скасування кріпосних відносин, і, хоча протягом деякого часу спостерігалася залежність селян від поміщицького класу, в економіці відбувалися досить позитивні зміни: будівництво заводів, розвиток технологічних процесів, зростання ефективності сільського господарства, що викликало необхідність подальшого удосконалення форм та методів контролю, в тому числі і фінансового.

Подальше управління місцевими фінансовими органами проводили воєводи, але процеси реорганізації управління призвів до певної економічної кризи та політичної нестабільності. Лише з середини 18 століття вдалося подолати економічну нестабільність та відносити повну реалізацію функцій державного фінансового контролю. В той же час відсутньою була чітка регламентація повноважень між наказами, що стало передумовою створення єдиного спеціалізованого органу в сфері державного фінансового контролю – Рахункового наказу, яка збирала фінансові звітність з місцевих фінансових органів. Отже, формування системи державності протягом 4-17 століть приз-

вело до укріплення державного фінансового контролю як окремої складової фінансових відносин у державі.

Розвиток державного фінансового контролю в 18 столітті характеризувався значним ростом дохідної та видаткової частин бюджету, що було зумовлено розширенням господарських відносин, зростанням розмірі Російської імперії та потребою в організації ефективного контролю за фінансовими потоками в рамках централізації органів управління фінансами, при цьому було засновано центральний орган фінансового контролю Ревізіон-колегію в 1718 р., яку згодом підпорядкували Сенату Російської імперії для забезпечення виконавчого характеру державного фінансового контролю. При цьому відбувалися процеси уніфікації порядку та форм фінансової звітності, проте кадрові та організаційні проблеми призводили до викривлень результатів бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Адміністративна реформа 2 половини 18 століття призвела до утворення губернських правлінь та повітових казначейств та утворення нового контрольного органу в 1779 р. – Експедиції ревізій рахунків, що стало причиною ліквідації в 1781 р. Ревізійної комісії. Дані зміни призвели до подальшої централізації фінансового контролю та розвитку незалежних контрольних органів.

Подальший розвиток функцій Експедиції ревізій рахунків відбувся після фінансової реформи 1810 р., результатом чого стало закладення принципів всеосяжної системи державного фінансового контролю, а провідною метою фінансового контролю в даний час було дотримання принципів законності при управлінні сферою фінансів в державі. Розвиток методів державного фінансового контролю призвів до реалізації нової контрольної реформи в 2 половині 19 століття.

Розвиток капіталістичного господарства на початку 20 століття характеризувався розподілом видів контролю на попередній, поточний та фактичний (матеріальний) в результаті удосконалення методів організації державного фінансового контролю.

З огляду на це функції контролю набули загальнодержавного характеру, а першим централізованим контролюючим органом на території України був Інститут присяжних рахівників, який ставив за мету розвиток відділів інспекцій у губерніях. Проте їх організація була не досить централізованою та гнучкою до управління, були відсутні плани контрольної роботи. Тому з 1921 р. відбулася функціональна реорганізація та створено чотири відділи (загального, фінансово-економічного, культурно-адміністративного та бюро скарг).

У період національно-визвольних змагань з метою забезпечення фінансової основи розвитку української державності в Директорії було створено систему Державного контролера, що мав значні повноваження та функції. Крім цього, контрольний процес забезпечували Міністерство фінансів, Державна скарбниця і банки.

В умовах розвитку планової економіки контроль забезпечував реалізацію функції захисту інтересів суспільної власності. Проте на даному етапі характерними рисами контролю була плановість, системність, ідеологічне забарвлення, що значно знижувало його ефективність на окремих етапах та певних територіях, а існування індивідуальної відповідальності за збереження суспільної власності часто призводило до викривлень та перекручень фактичних даних обліку та звітності. В умовах реалізації нової економічної політики та колективізації спрямування контролю мало спочатку більш ринковий характер, проте потім – плановий та командно-адміністративний.

Дані особливості призвели до певних реорганізаційних процесів в складі державних фінансових контрольних органів. Зокрема, 23.01.1929 р. з метою визначення функцій, прав та обов'язків робітничо-селянських інспекцій було прийнято Положення про народний комісаріат Робітничо-селянської інспекції УРСР [136]. Контролюючі органи формувалися в складі фінансових. Наприклад, у складі Народного комісаріату фінансів було сформовано Фінансово-контрольне управління, яке пізніше було перетворено у фінансово-бюджетну інспекцію. З 1937 р. в структурі Наркомфіну відбувається утворення Контрольно-ревізійного управління, яке і здійснювало контрольні фу-

нкції в сфері фінансових відносин. Специфікою розвитку контролю в умовах радянської системи є його відомчий характер, оскільки фактичні контрольні суб'єкти створювали в межах окремих відомств та контролювали витрачання ресурсів лише в рамках даних відомств.

Розвиток фінансового контролю невід'ємно поєднаний з розвитком державного та господарського управління. В умовах відновлення незалежності України розпочався новий етап розвитку державного фінансового контролю, що націлений на забезпечення ефективності процесів формування, розподілу, перерозподілу та використання ресурсів для задоволення потреб суспільства в умовах функціонування принципів рівності, демократичності, соціальної спрямованості діяльності держави.

Необхідно зазначити, що становлення та розвиток ДФК значно пов'язане зі становленням державності України. Відповідно, початком сучасного етапу розвитку ДФК можна вважати дату оголошення незалежності України - 24 серпня 1991 року.

Законодавчою базою розвитку державного фінансового контролю в Україні були відповідні правові акти, які визначили контрольний статус та повноваження податкової служби, Національного банку, Державної контрольно-ревізійної служби, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю та Рахункової палати.

Головним суб'єктом державного фінансового контролю в Україні виступає Контрольно-ревізійне управління, що функціонально та інституційно підпорядковується Міністерству фінансів України та має чітку структуру, функції та повноваження.

Правовий статус, функції та повноваження даного органу визначає Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [80], що визначає функціональні завдання Головного контрольно-ревізійного управління України в процесі проведення державного фінансового аудиту, інспектування і перевірки державних закупівель.

Після прийняття Бюджетного кодексу України в 2001 р. відбулося корегування сучасної системи державного фінансового контролю та повноважень відповідних суб'єктів фінансового контролю.

В даний час систему суб'єктів державного фінансового контролю можна поділити на 2 групи за ознакою ініціювання та проведення контролю:

- загального контролю;
- спеціалізованого контролю.

До суб'єктів загального державного фінансового контролю можна віднести:

- Президента України;
- Верховну Раду України;
- Кабінет Міністрів України;
- Міністерство фінансів України;
- Національний банк України;
- державні цільові фонди;
- Фонд державного майна України;
- інші органи виконавчої влади.

До суб'єктів спеціалізованого державного фінансового контролю можна віднести:

- Рахункову палату України;
- Головне контрольно-ревізійне управління України;
- Державне казначейство України;
- Державну податкову службу;
- Державну митну службу;
- Державну службу фінансового моніторингу;
- Державну комісію з регулювання ринків фінансових послуг;
- Державну комісію з цінних паперів та фондового ринку.

На рис. 1.11 відображено основні інструменти, які Головне контрольно-ревізійне управління України застосовує в процесі здійснення державного фінансового контролю .

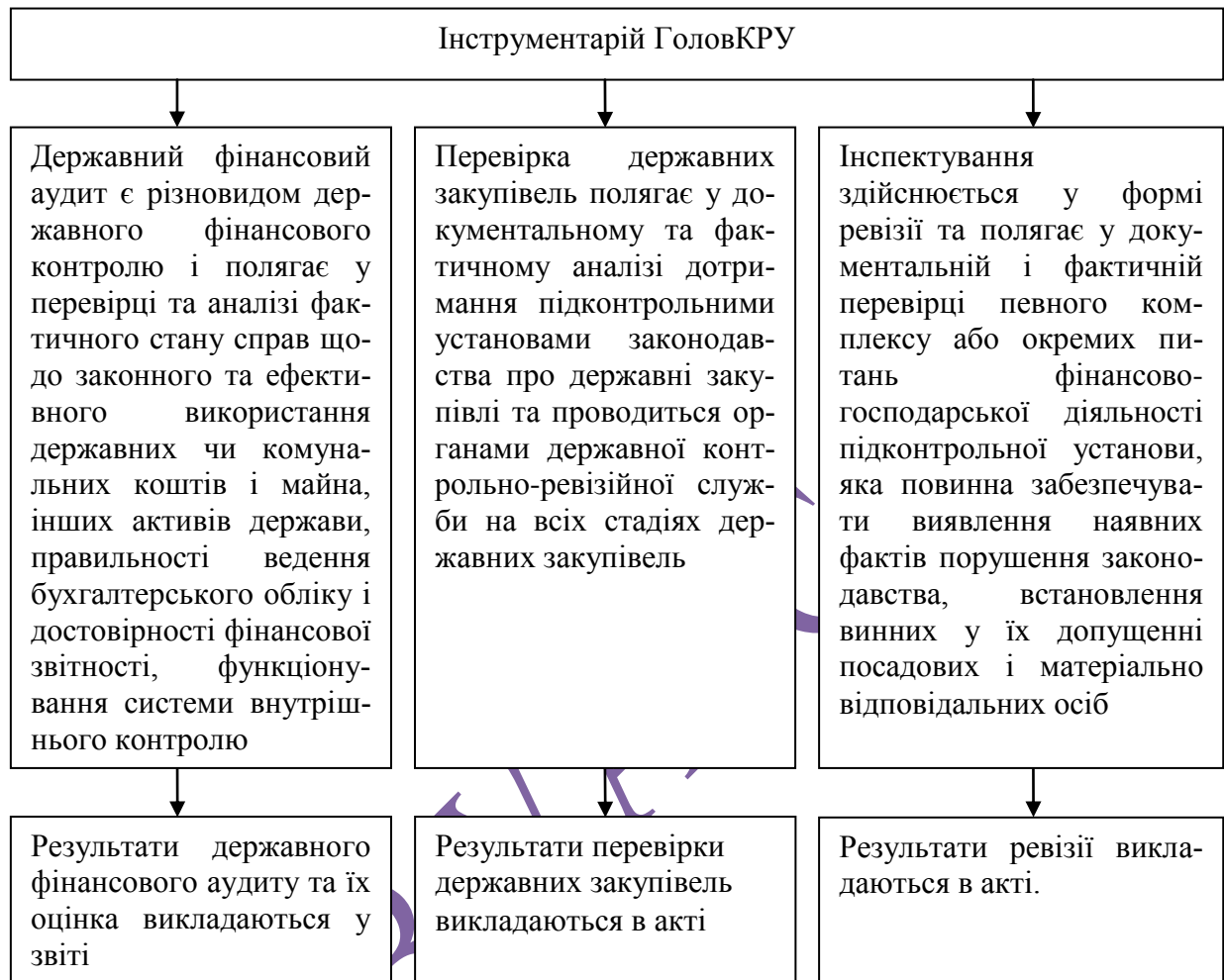


Рис. 1.11. Інструментарій Головного контрольно-ревізійного управління України в процесі здійснення державного фінансового контролю (складено автором на основі [80])

Так, функції ГоловКРУ систематизовані на рис. 1.12. Можна зробити висновок, що роль ГоловКРУ полягає у реалізації поточного та наступного контролю за використанням та збереженням фінансових коштів держави, основних та інших активів; визначенням потреби в бюджетних коштах; ефективністю витрачання коштів та майна; достовірністю та дотриманням вимог форм фінансової звітності та бухгалтерського обліку органами виконавчої влади, бюджетними установами, державними фондами, державними

суб'єктами господарювання та такими, що отримували певні бюджетні кошти протягом терміну здійснення перевірки, суб'єкти господарювання, які використовують державне або комунальне майно; дотриманням місцевих бюджетів; формуванням пропозицій стосовно усунення та запобігання в майбутньому виявлених порушень [80].

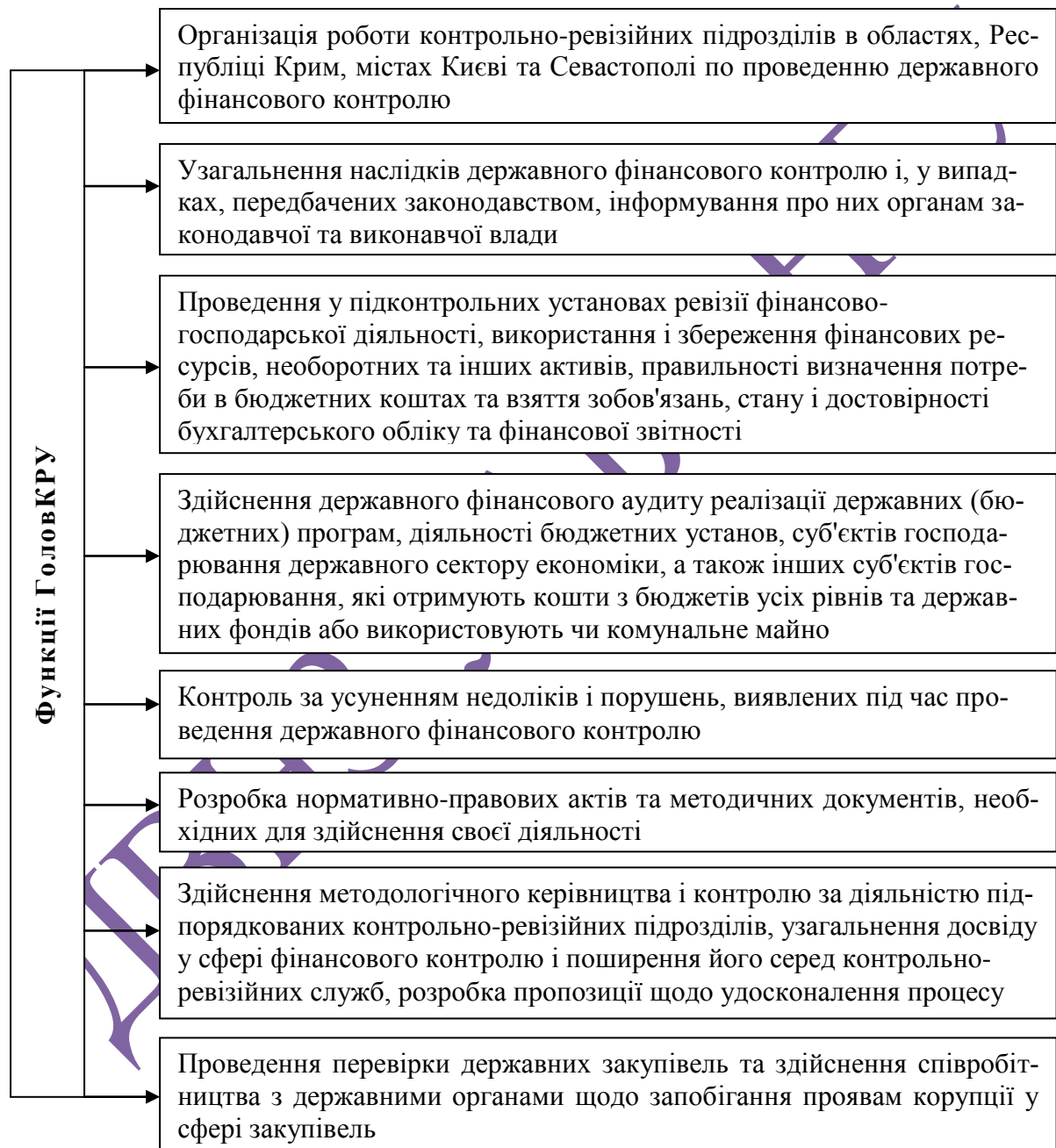


Рис. 1.12. Функції державної ГоловКРУ

(складено автором на основі [80])

Інструментарій Головки КРУ обирається у відповідності до ділянки об'єкту фінансового контролю, на який він направлений, та етапу використання фінансових ресурсів або майна.

Для реалізації законодавчого контролю в сфері фінансової політики було створено Рахункову палату, яка покладана забезпечувати процес ефективного формування та використання коштів та майна держави [103].

Основні функціональні особливості Рахункової Палати України відповідно до галузевого законодавства продемонстровані на рис. 1.13.



Рис. 1.13. Функції Рахункової Палати України

(складено автором на основі [79])

Визначені законодавством завдання діяльності Рахункової палати вказують на акцентування діяльності даного органу на здійсненні поточного та

наступного державного фінансового контролю. Основними методами державного фінансового контролю в процесі діяльності Рахункової палати є перевірки та ревізії, що, можливо, дещо знижує ефективність національної системи державного фінансового контролю в сучасних умовах.

З метою забезпечення гармонізації національних стандартів та використання провідного світового досвіду Рахункова палата України інтегрується до складу світових фінансово-контрольних організацій. Зокрема, даний орган є членом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), з 1998 р. має статус органу внутрішнього фінансового контролю, а з 1999 р. прийнятий до Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI).

Відповідно до вимог європейських та світових неурядових організацій в досліджуваній сфері в Україні відбувається розробка та впровадження концепцій розвитку національної системи державного фінансового контролю. Зокрема, в *Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю* від 24 травня 2005 р. № 158-р. [105] визначено, що в умовах мінливості оточуючого середовища, зміни потреб та вимог суспільства та держави, підвищенню ефективності державного управління сприяє реалізація якісного внутрішньодержавного фінансового контролю.

Відповідно, для досягнення цього необхідно здійснювати регулярну оцінку стану державного фінансового контролю, а також його відповідності сучасності та вимогам суспільства. Згідно з даною Концепцією, важливим завданням для підвищення ефективності національної системи державного фінансового контролю вбачається формалізація та виокремлення завдань і напрямків діяльності внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю у сфері фінансів.

Наявність базових концепцій розвитку національної системи державного фінансового контролю вказує на стратегічну спрямованість даного напрямку [105].

Іншим нормативним документом, що визначає сучасні особливості та пріоритети розвитку ДФК, є *Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю* на період до 2017 року [106], що стала логічним продовження попередньої Концепції від 2005 року.

Адаптація провідного європейського та світового досвіду до національного законодавства у сфері внутрішнього фінансового контролю в майбутньому дозволить впровадити ефективні методи та прийоми, передусім, при проведенні попереднього та поточного фінансового контролю.

Таким чином, формування та розвиток державного фінансового контролю в Україні відбувалися відповідно до історичних віх формування державності, що визначалось рівнем суспільного розвитку, розподілом власності, правами на ресурси та фінансові потоки, особливостями інформаційного, кадрового, організаційного, фінансового та методологічного забезпечення. Вплив на систему та механізм державного фінансового контролю в країні визначається не лише законодавчими, організаційними, кадровими та інформаційними складовими, але й історико-економічним фактором, що обумовлює специфіку побудови та ступінь ефективності даного виду контролю в різних країнах.

1.4. Система органів державного фінансового контролю зарубіжних країн

Формування органів державного фінансового контролю закордоном мало поступальний характер. Воно відображає розвиток фінансової системи даних країн загалом, в тому числі з урахуванням сучасних тенденцій глобалізації та інтеграції фінансових систем. При цьому більшість країн, що розвиваються, в процесі побудови власної системи державного фінансового конт-

ролю часто використовують саме досвід промислово розвинених країн, оскільки вони демонструють досить високі показники ефективності.

У промислово розвинутих країнах, як і в Україні, зародження контрольних органів розпочалося з розвитку цивілізації. Зокрема, в Китаї перші згадки про органи контролю з'явилися 3 тисячі років тому. На європейському континенті в класичній формі органи фінансового контролю почали виникати з XII століття, зокрема: у 1120 р. в Великобританії було засновано Національне управління аудиту, у 1318 р. – Палату рахунків в Франції, у 1386 р. – Регулярну аудиторську організацію в Бельгії.

Подальший розвиток фінансового контролю відзначався розвитком аудиту, оскільки в центральній та західній Європі виникла низка аудиторських контрольних організацій. Зокрема, в 1714 р. в Пруссії виник Автономний інститут аудиту, а 1761 р. та 1768 р. відповідно в Чехії та Австро-Угорщині сформувалися Імперська облікова палата і Імперсько-Королівський Верховний суд аудиту. Пізніше було засновано контрольні фінансові органи в Польщі, Іспанії, Туреччині, Румунії, Османській імперії, Росії та інших державах [115].

Слід відмітити, що для забезпечення ефективного розвитку фінансових інститутів в кожній країні сформовано власну правову базу, яка базується на конституціях та законах про внутрішній фінансовий контроль.

Систематизувавши підходи до правового забезпечення внутрішнього фінансового контролю закордоном, можна виділити наступні їх види в залежності від ступеня незалежності та підпорядкування:

- підпорядковані законодавчому органу (Угорщина, Австрія та ін.);
- підпорядковані судовому органу (Італія, Франція);
- самостійні фінансові органи в сфері державного контролю (Німеччина, Болгарія, Польща) [113].

Важливе місце в формуванні правового статусу вищого органу ДФК займає вид управління в державі. Так, більшість науковців за джерелом фор-

мування органів фінансового контролю виділяють парламентські, президентські та змішані типи.

Узагальнивши підходи науковців до функціональних особливостей органів державного фінансового контролю, на думку В. Мельничука [116], визначають **4 групи органів державного фінансового контролю**, а саме:

- систему контрольних управлінь (Швеція, Фінляндія);
- колегіальні структури, які не мають юридичних функцій (ФРН, Нідерланди, Швейцарія);
- незалежні контрольні управління (Австрія, Великобританія, Данія, Ірландія, Канада, США);
- судові органи, що мають юридичну функцію (Греція, Португалія, Іспанія, Бельгія, Франція, Люксембург, Ісландія).

На думку Я. Мазур [113], виділяють 2 групи країн в залежності від джерела формування органів ДФК:

- країни з колегіальним механізмом планування, організації та проведення контрольних перевірок (Чехія, Великобританія);
- країни, які мають рахункові трибунали, тобто систему незалежних органів, що в свою чергу поділяються на судові (Франція, Бельгія Іспанія, Італія) та несудові (ФРН);

В той же час, на думку В. Мамишева [115], **важливою класифікаційною ознакою** в процесі оцінки формування органів ДФК вважає **їх роль в системі суб'єктів контролю фінансової системи**. Даний науковець за цим критерієм поділяє зарубіжні країни наступним чином:

- країни, що мають колегіальні органи фінансового контролю (рахункові трибунали). До таких країн відносяться наступні: Італія, Франція, Бельгія, Іспанія, Португалія, Німеччина, Нідерланди, Бразилія, Румунія;
- країни, у яких рахункові палати є провідним органом фінансового контролю від законодавчої влади, наприклад, Болгарія, Японія, Угорщина, Австрія, Польща;

- країни, фінансовий контроль у яких покладено на національні управління аудиту, наприклад, Великобританія, Австралія, Ізраїль, Чехія, Ісландія.

Систематизувавши роль та місце органів ДФК в провідному закордонному досвіді, слід відмітити, що *незалежно від територіального розміщення можна виокремити наступні системи ДФК:*

- система децентралізованого ДФК, особливістю якого є делегування додаткової відповідальності розпорядникам фінансових ресурсів;
- система централізованого ДФК, особливістю якого є акцентування повноважень в рамках органів державного фінансового контролю.

На рис. 1.14 розглянуто особливості даних систем реалізації ДФК.

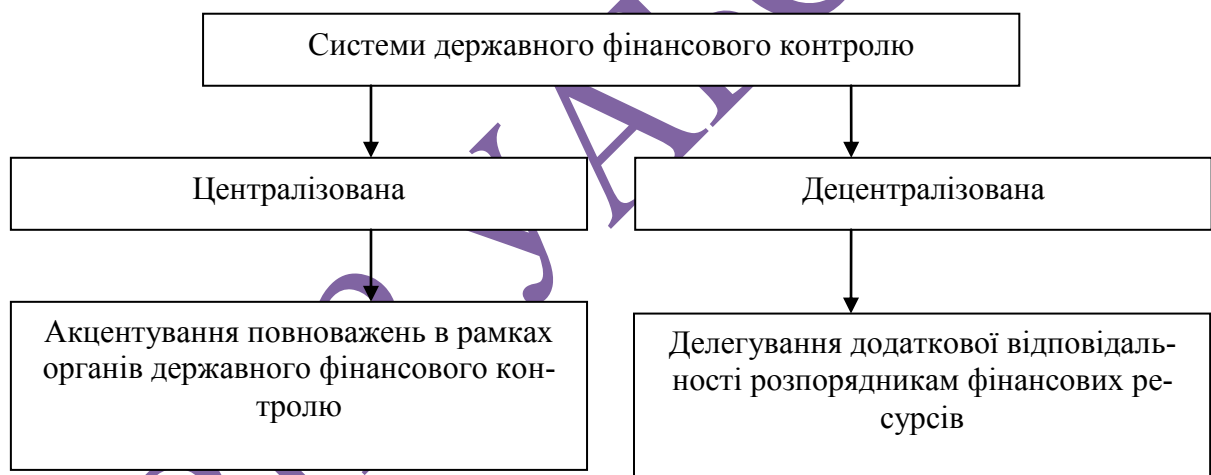


Рис. 1.14. Типи систем державного фінансового контролю ввідповідно до провідного світового досвіду
(складено автором)

Особливості централізованої та децентралізованої систем державного фінансового контролю в зарубіжних країнах в залежності від форми контролю наведено в табл. 1.2.

Характерні особливості централізованої та децентралізованої систем ДФК в зарубіжних країнах в залежності від форми контролю
(складено автором на основі [113, 115, 116])

Вид системи державного фінансового контролю	Форма контролю		
	Попередній	Поточний	Наступний
Централізований	<ul style="list-style-type: none"> – процедури перевірки та узгодження казначейством і міністерством фінансів країни; – перевірка керівництвом центральних органів; – централізована ревізія та перевірка; 	<ul style="list-style-type: none"> – зовнішні аудитори (судовий орган); – казначейство 	<ul style="list-style-type: none"> – зовнішні аудитори; – централізований внутрішній аудит; – централізована ревізія та перевірка
Децентралізований	<ul style="list-style-type: none"> – керівники відповідальних міністерств та програм 	<ul style="list-style-type: none"> – керівники відповідальних міністерств та програм; – посадовець центрального апарату; – фінансист профільного міністерства; – казначейство 	<ul style="list-style-type: none"> – внутрішні аудитори міністерства.

Побудова ефективної системи ДФК повинна враховувати провідний світовий досвід, в тому числі і організаційний механізм її функціонування в зарубіжних країнах, насамперед, країнах континентальної Європи та Північної Америки.

Специфікою системи ДФК *Франції* є відсутність президентського контролю у сфері фінансів. У той же час, в рамках парламентського державного фінансового контролю передбачено існування лише слідчих комісій щодо окремих напрямків витрачання бюджетних ресурсів, які при цьому не мають особливих повноважень в сфері фінансового контролю.

Незалежність здійснення державного фінансового контролю в Франції забезпечує Палата аудиторів, що виконує функції зовнішнього аудиту державного управління.

В рамках виконавчої влади (уряду) Франції виділяють дві основні цілі, що відображено на рис. 1.15.

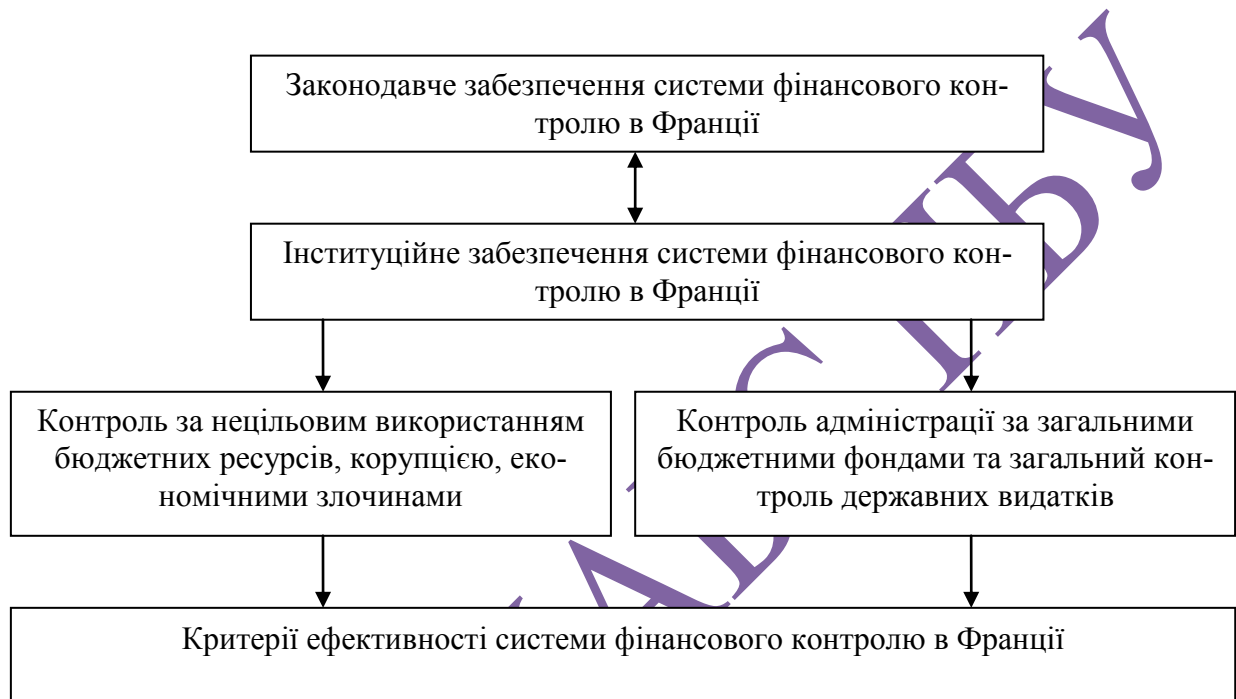


Рис. 1.15. Головні цілі системи ДФК в Франції
(складено автором)

На основі дослідження особливостей реалізації ДФК у Франції наразі виділимо два актуальних завдання:

- підвищення ефективності управління державними фінансами з використанням критеріїв ефективності державних витрат, забезпечення нецільових та надмірних витрат, розкрадання бюджетних ресурсів та майна;
- підвищення наглядової функції ДФК на основі принципів законності, регулярності та цільового використання.

Враховуючи історичний розвиток та інституційне і законодавче забезпечення в організаційній структурі державного фінансового контролю Франції, виділяють три елементи:

1) діюча функціональна системи державного фінансового контролю, заснована в 1922 р., відзначається необхідністю отримання дозволу з боку фінансового контролера (державного бухгалтера) для здійснення фінансової операції на капітальні та інші поточні державні витрати;

2) сучасна система державного фінансового контролю (2005–2006 рр.) створена згідно з Бюджетним кодексом Франції 2001 р. і є формою кошторисної системи фінансування (PPBS). Специфікою даної системи є розробка фінансових програм відповідно до встановлених цілей державної фінансової політики. Зовнішній фінансовий контроль реалізується шляхом проведення аудиторського спостереження, заснованого на ланцюгах контролю. Для кожної групи розпорядників виділена визначена сума цільових бюджетних асигнувань, які використовуються для фінансування витрат на оплату праці. Оцінку ефективності реалізації фінансових відносин проводять згідно визначених критеріїв. На інституційному рівні фінансовий контроль реалізують інспекції та державні аудитори.

3) враховуючи включення державних фінансів в систему фінансових відносин Європейського Союзу, формуються додаткові елементи системи ДФК, а саме:

- зовнішнім елементом ДФК є аудиторське стеження як метод зовнішнього контролю за процесом фінансування. При цьому елементами звітності національного органу аудиту є періодичні звіти про стан та тенденції управління системою державних фінансів;
- фінансові та економічні рекомендації, що включають дозвіл міністерства фінансів на реалізацію певного проекту (TRG);
- застосування 5-ти-відсоткової вибірки при проведенні контролю за фінансовими операціями з витрачання бюджетних ресурсів;

- використання адміністративного елемента управління - обов'язкового спеціального сертифікату, який фінансовий контролер видає перед здійсненням платежу.

З огляду на це, у даний час в інституційній структурі системи державного фінансового контролю реалізуються завдання не лише бюджетного контролю, але й ефективного управління державними фінансами Франції.

В складі внутрішніх інституцій фінансового контролю діють фінансові інспекції в рамках кожного міністерства та відомства. Дані інспекції не використовують планові та вибіркові перевірки, а здійснюють лише фактичний контроль за реалізацією поточних фінансових операцій. Координацію всіх контрольних функцій в фінансовій сфері здійснює головна фінансова інспекція, підпорядкована Міністерству фінансів Франції. Даний орган контролює діяльність всіх міністерств, відомств та департаментів, забезпечує контроль за дотриманням законодавства в сфері податків і мита, ринку цінних паперів, банківської діяльності тощо.

З метою боротьби проти зростання процесів легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, в тому числі з використанням фінансової системи, у Франції діють два спеціалізовані контрольні органи: фінансова поліція та підрозділ фінансової розвідки в особі Transfin («Обробка інформації та боротьба проти підпільного фінансового обороту»).

Особливості організації системи ДФК *Німеччини* визначаються її федеративним устроєм, тому в країні існують власні палати аудиторів, які діють на єдиних принципах. Проте в одних землях ФРН діють аудиторські палати, які забезпечують фінансовий контроль на місцевому рівні. В інших землях сформовано контрольні підрозділи в місцевих установах.

Політичну та юридичну незалежність палат аудиторів визначено в Конституції ФРН. Дані палати підпорядковуються обом палатам бундестагу, а також уряду, тому мають інституціональну незалежність та політичну підзвітність суспільству та конституції. Особливістю системи ДФК Німеччини є відсутність участі президента та прем'єр-міністра в бюджетному процесі.

Крім того, бюджетні асигнування визначаються встановленими лімітами, тому установи самостійно можуть регулювати склад та структуру власних доходів та видатків в рамках встановлених лімітів протягом бюджетного року. Адміністративний контроль за цільовим витрачанням коштів здійснює казначейство Німеччини.

В рамках федеральних і земельних міністерств фінансів передбачено реалізацію функцій планування, контролю і виконання бюджетів, а також подальше звітування за результатами звітного бюджетного року. Специфічне фінансове регулювання здійснюється за допомогою встановлених інструментів – бюджетних приписів та пільг. Державний фінансовий контроль проводиться як протягом бюджетного року, так і після його закінчення.

Органом парламентського фінансового контролю є бюджетні комітети, що складаються з представників ландтагів. Бюджетні комітети мають повноваження накладати вето на окремі напрямки фінансування та готувати проекти бюджетів окремих земель.

Кінцевим фінансовим контролем є наступний, який має специфіку зовнішнього фінансового контролю, оскільки його виконує аудиторський комітет, що затверджує звіти аудиторських палат.

У *США* специфіка системи ДФК визначаються федеральним устроєм країни та переважанням повноважень президента, до яких відносяться призначення міністра, розробка бюджет на плановий рік, що потім затверджується обома палатами парламенту.

Для забезпечення законодавчого контролю за виконавчою владою в США діє генеральна рахункова палата (USGAO), що є органом аудиторського (зовнішнього) контролю. Інституційною особливістю системи державного фінансового контролю США є його децентралізація, оскільки в приватному секторі його функції здійснюють ряд спеціалізованих фінансових агентств. При цьому органи державного фінансового контролю акцентують свою діяльність лише на державному секторі та бюджетних видатках. В країні досить жорстко визначені функції окремих органів фінансового контролю, а також

розпорядників бюджетних коштів та платників податків. Специфікою аудиту в США є затвердження фінансових звітів державних установ аудиторськими компаніями.

Децентралізована система державного фінансового контролю США сприяє розвитку спеціалізованого контролю, проте значно ускладнює його. Це пов'язано із дублюванням компетенції органів контролю, підпорядкованих різним установам державної влади та управління.

Незалежно від моделей державного фінансового контролю, які реалізовані у зарубіжних країнах, **світова практика передбачає проведення двох видів контрольних заходів:**

- фінансовий аудит відповідальності та правильності;
- аудит адміністративної діяльності.

При цьомуДФК в міжнародній практиці реалізується як на рівні держави, так і на рівні органів місцевого самоуправління. У даному випадку актуалізуються зовнішні інструменти державного фінансового контролю, зокрема фінансовий аудит. Як свідчить світова практика, в більшості зарубіжних країн сформувався поділ на фінансовий аудит та аудит адміністративної діяльності, які функціонують автономно один від одного. Даний поділ набув найбільшого поширення в таких країнах, як Бельгія, Ісландія, Ірландія, Іспанія, Південна Корея, Нідерланди, Данія, Великобританія, Норвегія, Швеція тощо. У більшості даних країн розмежування функціонального навантаження відбувається в однаковій мірі між фінансовим аудитом та аудитом адміністративної діяльності.

Відмінною особливістю систем державного фінансового контролю окремих країн є виконання міністерствами фінансів не лише поточного та попереднього, але й наступного державного фінансового контролю, що відбувається з використанням центральних ревізійних органів даних країн. Серед таких органів можна відзначити наступні: Відомство фінансового контролю Швейцарії, Провідне управління фінансового контролю Міністерства

фінансів Болгарії, Генеральна інспекція Франції, Генеральний контролер департаменту і рахівництва Індії [115, 40].

Одним з найбільш поширених методів реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері є програмно-цільовий метод управління бюджетними ресурсами і майном і забезпечення контролю над ними. Даний метод почав використовуватися в середині 1960-х років в США в процесі організації планової діяльності міністерства оборони США. Пізніше високі результати його використання дозволили перенести дану практику на діяльність інших міністерств та відомств. В зарубіжній практиці програмно-цільовий метод реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері співставляється як ефективний інструмент забезпечення розподілу бюджетних ресурсів та використання державного майна для найбільш повного задоволення державних потреб, оскільки має функції ініціалізації найбільш пріоритетів при реалізації бюджетних відносин та дає змогу контролювати ресурси та напрямки їх використання при наданні державних послуг. Програмно-цільовий метод реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері забезпечує звітування за найбільш важливими показниками використання бюджетних ресурсів та державного майна, решту є уповноважені органи можуть отримати на їх вмотивовану вимогу.

Таким чином, система державного фінансового контролю в різних країнах залежить від законодавчого та інституційного забезпечення діяльності контролюючих органів у практиці. Визначені особливості системи державного фінансового контролю нададуть можливість підвищити ефективність національної системи фінансового контролю України за рахунок її децентралізації. Визначені функціональні особливості окремих контролюючих органів в зарубіжних країнах надають змогу, порівнюючи їх результати діяльності з відповідними підрозділами в Україні, визначити напрямки удосконалення методики оцінки ефективності державного фінансового контролю.

Узагальнення світового досвіду здійснення державною контролю за формуванням та використанням фінансових ресурсів дозволило визначити

особливості централізованої та децентралізованої систем ДФК, а також специфіку його проведення в окремих країнах залежно від підпорядкованості органів ДФК (законодавчому органу, судовому органу, незалежні); їх функціональних особливостей (система контрольних управлінь, колегіальні структури без юридичних функцій, незалежні контрольні управління, судові органи з юридичними функціями).

Висновки за розділом 1

У першому розділі «Узагальнення теоретичної бази та практичного досвіду здійснення державного фінансового контролю» проведено структурно-декомпозиційний аналіз категоріально-понятійного апарату дослідження ДФК; систематизовано його види, форми та методи; визначено проблеми та перспективи його розвитку в Україні та світі.

1. Розвиток державного фінансового контролю зумовлений розвитком суспільних відносин загалом та фінансових відносин зокрема та має на меті захист інтересів окремих груп – власників певних ресурсів на різних етапах свого розвитку. При цьому сучасний контур державного фінансового контролю почав розвиватися лише з другої половини двадцятого століття, що пояснювалося формуванням ринкового середовища та пошуком ефективних форм фінансового контролю в ньому.

2. Автором визначається, що під механізмом оцінки ефективності державного фінансового контролю пропонується розуміти сукупність елементів (об'єкту та суб'єкту) контролю в фінансовій сфері, які забезпечать оптимальне управління надходженням, розподілом, перерозподілом та використанням фінансових ресурсів, а також державного майна.

3. В роботі проведено аналіз економічних категорій «контроль», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль», що дозволило

узагальнити уявлення про діалектику розвитку контрольної функції на всіх ієрархічних рівнях прийняття рішень, визначити структурно-логічні взаємозв'язки між ними та здійснити їх декомпозицію за функціональним навантаженням. Так, зокрема, систематизація наукових підходів до розуміння контролю дозволила виокремити чотири найбільш загальні напрямки, в межах яких він розглядається як:

- постійне або періодичне спостереження за суспільно важливими процесами;
- діагностування стану досліджуваних об'єктів на основі процесних методів;
- підсистема управління;
- платформа для прийняття рішень.

Складність визначення економічної сутності контролю як категорії обумовлена використанням його не лише в виробничій та соціальній сферах, але й стосовно процесів формування та використання суспільних благ, провідну роль в чому відіграє контроль за рухом фінансових ресурсів.

4. У результаті систематизації наукових підходів до видів, форм та методів державного фінансового контролю, зроблено висновок, що більшість науковців виділяють державний, відомчий, внутрішній та суспільний фінансові контролю. В залежності від джерел влади виокремлюють законодавчий, виконавчий та судовий контроль. При цьому для них характерні попередня, поточна і наступна форма фінансового контролю за допомогою методів аналізу, ревізії, обстеження та аудиту.

5. Систематизація історичного генезису наукової думки щодо зародження та розвитку державного фінансового контролю надала змогу виділити історичні віхи розвитку фінансового контролю за окремими типами суспільного виробництва та етапам економічного розвитку. У той же час, державний фінансовий контроль як форма фінансових відносин в Україні є досить молодим та остаточно не сформованим. Проте в даний час спрямування даного виду контролю характеризується рисами гармонізації та узагальнення

провідного світового досвіду в сфері фінансового контролю та застосування його в Україні з урахуванням специфіки нормативно-правового, інформаційного, кадрового та методологічного забезпечення.

6. Аналіз провідного зарубіжного досвіду свідчить про розвиток як централізованих, так і децентралізованих систем державного фінансового контролю. При цьому в окремих країнах ефективність механізму фінансового контролю визначається станом законодавчого, методичного, організаційного, інформаційного та кадрового забезпечення.

7. Узагальнення хронології становлення системи державного фінансового контролю на території України, дозволило з'ясувати, що її розвиток розпочався з утворення перших держав на території країни. Сучасна ж архітектура контрольного механізму в фінансовій системі зі сторони держави почала формуватися з початком набуття державності в 1991 р. Проте наразі існує ряд недоліків, які сповільнюють органічний розвиток механізму фінансового контролю в Україні. Провідне місце в його структурі займає Рахункова палата, яка фактично забезпечує фінансовий контроль зі сторони законодавчої влади.

Основні положення даного розділу опубліковані автором в роботах [41, 43, 45, 80, 185].

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ТА МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕХАНІЗМУ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРО- ЛЮ В УКРАЇНІ

2.1. Концептуальні засади функціонування механізму оцінки ефек- тивності державного фінансового контролю

Кожний процес, навіть стабільний і налагоджений, вимагає проведення контролю за його реалізацією. В умовах постійного реформування і зміни параметрів будь-якої керованої системи роль контролю зростає, оскільки підвищується необхідність в оперативному реагуванні на зміни, що вносяться, а також в адаптації самих контрольних систем і у використанні результатів їх роботи. У той же час, потреба у створенні дієвої системи державного фінансового контролю зумовлена необхідністю забезпечення формування та використання фінансових ресурсів для реалізації її функцій. Ця вимога універсальна і не залежить від форми державного управління зокрема, і рівня розвитку економіки в цілому.

Стає очевидним, що питання зростання ефективності державного фінансового контролю є актуальними в даний час. Це пов'язано з тим, що Україна знаходиться на новому етапі соціально-економічної модернізації, головним завданням якої є досягнення більш високого рівня якості життя населення та підвищення глобальної конкурентоспроможності економіки. Від наявності ефективної системи державного фінансового контролю залежить ефективність соціально-економічного розвитку країни, областей в цілому, а також економічних суб'єктів зокрема.

Неоднозначність розуміння сутності державного фінансового контролю та його ефективності в значній мірі обумовлена багатоаспектністю самої ка-

тегорії фінансів, реально існуючих фінансових відносин, їх специфічних властивостей і напрямків прояву в економічній системі.

Відомо, що *фінанси* – це фундаментальна, узагальнююча, багатозначна економічна категорія, яка характеризує процеси утворення, розподілу і перерозподілу грошових коштів держави, регіонів, юридичних і фізичних осіб в процесі формування їх доходів, витрат, накопичень, при чому виникають грошові відносини [170]. Категорія фінансів віддзеркалює суспільно-політичну та соціально-економічну систему в певних умовах і в складі якої функціонує фінансова система. Будучи історичною категорією, фінанси зазнають змін у процесі розвитку економіки і суспільства.

Сутність економічної категорії проявляється в її функціях, або, іншими словами, функція є формою прояву сутності. Шляхом реалізації функцій відбувається об'єднання абстрактної сутності категорії з практичними формами її прояву. Більшість економістів [153, 192] вважають, що фінансам притаманні три функції – розподільна, контрольна і регулятивна. У той же час, в науковій літературі [172, 175] можна знайти твердження, що фінансам притаманні й інші функції: оперативна, стимулююча, перерозподільна, відтворна.

Фінансовий контроль як основне завдання фінансів передбачає перевірку відповідності діяльності суб'єктів нормативно-правовим актам у фінансовій сфері, дотримання зобов'язань перед бюджетною, банківською та податковою системами, здійснення взаємних розрахунків та платежів між суб'єктами господарювання [192]. У процесі переходу до ринкових відносин фінансовий контроль спрямований на прискорення розвитку виробничих відносин, активізацію науково-технічного прогресу, забезпечення ефективності державної фінансової політики а законності використання та розподілу фінансових коштів між державними органами та суб'єктами господарювання [118].

Разом з тим, для того, щоб потенційно можливий фінансовий контроль став реальним і на практиці, необхідно диференціювати базисні і надбудовні його елементи. Контрольна функція є однією з базових функцій фінансів, а

власне фінансовий контроль є пріоритетним напрямком діяльності державних органів, які планують і забезпечують формування і використання фінансових ресурсів.

З'ясування теоретичних основ фінансового контролю у розділі 1 дисертаційної роботи, дозволило дійти висновку, що державний фінансовий контроль є одним з найважливіших видів фінансового контролю, що здійснюється державою. Він існує в будь-якому суспільстві та обумовлений необхідністю впорядкування економічних, розподільних, фінансових, бюджетних, податкових та інших відносин. Глибокі соціально-економічні перетворення, що відбувалися в Україні, відповідним чином позначилися на трансформації змісту, функцій, методів та механізмів державного фінансового контролю. Державний фінансовий контроль реалізується в різних напрямках, але від імені та в інтересах держави [125].

Справді, будь-яка діяльність (зокрема діяльність державних органів у сфері фінансового контролю) вимагає певних фінансових витрат. Результати ж її, як правило, мають фінансові наслідки, що в сучасному світі тим чи іншим чином визначають подальшу поведінку, виступаючи так званою «відправною точкою» прийняття управлінських рішень. Загалом, на сучасному етапі економічного розвитку фінансові відносини пронизують усі сфери господарської діяльності держави та її економічних суб'єктів, всі стадії суспільного виробництва, а економічна ефективність є основою побудови кількісних критеріїв оцінки прийнятих рішень у будь-яких сферах господарської діяльності та на всіх її рівнях.

Реалізація контрольної функції фінансів через державний фінансовий контроль є складним процесом, основними ознаками якого є:

- забезпечення правильності складання бюджетів та їх виконання;
- дотримання бюджетного та податкового законодавства;
- забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку;
- організація ефективного та цільового використання коштів державного бюджету та позабюджетних фондів;

- правильність операцій з бюджетними коштами;
- виявлення резервів зростання бюджетних доходів та економії коштів бюджету;
- забезпечення раціональності реалізації міжбюджетних відносин;
- ефективний і обґрунтований розподіл бюджетних коштів;
- припинення правопорушень у фінансовій сфері, зокрема бюджетній, виявлення фінансових зловживань і застосування покарання до винних осіб;
- компенсацію наслідків незаконних дій;
- поліпшення фінансової дисципліни, проведення профілактичної та роз'яснювальної роботи.

Отже, державний фінансовий контроль є об'єктивно необхідним елементом економічного механізму при будь-якому способі виробництва. Він виступає функцією державного управління та є проявом контрольної функції фінансів, через які реалізуються фінансові відносини (рис. 2.1).

У той же час, в даний час актуальним є питання підвищення ефективності власне системи державного фінансового контролю, оскільки безпосередньо від неї залежить ефективність соціально-економічного розвитку країни, регіонів, місцевого самоврядування і суб'єктів господарювання. Для того, щоб визначити напрямки росту ефективності державного фінансового контролю взагалі, необхідно розробити чіткий підхід до оцінки ефективності даного механізму і, відповідно, діяльності контролюючих органів.

Ефективність фінансового контролю є складною економічною категорією. Вона характеризується певними критеріями і показниками. Зазвичай, коли розглядають питання про ефективність управлінської діяльності сфері економіки, перш за все мають на увазі адекватність досягнутих в процесі її здійснення економічних результатів наміченим цілям з одночасним урахуванням витрат (часу, матеріальних і грошових коштів, трудових ресурсів тощо) [176]. На наш погляд, з урахуванням цього положення оцінка ефективності державного фінансового контролю буде полягати у співвідношенні досяг-

нутих контролюючими органами результатів з поставленими цілями (рис. 2.1). А, отже, ефективність діяльності контролюючих органів, які здійснюють державний фінансовий контроль, і буде основною (а навіть і єдиною) характеристикою ефективності даного процесу загалом.

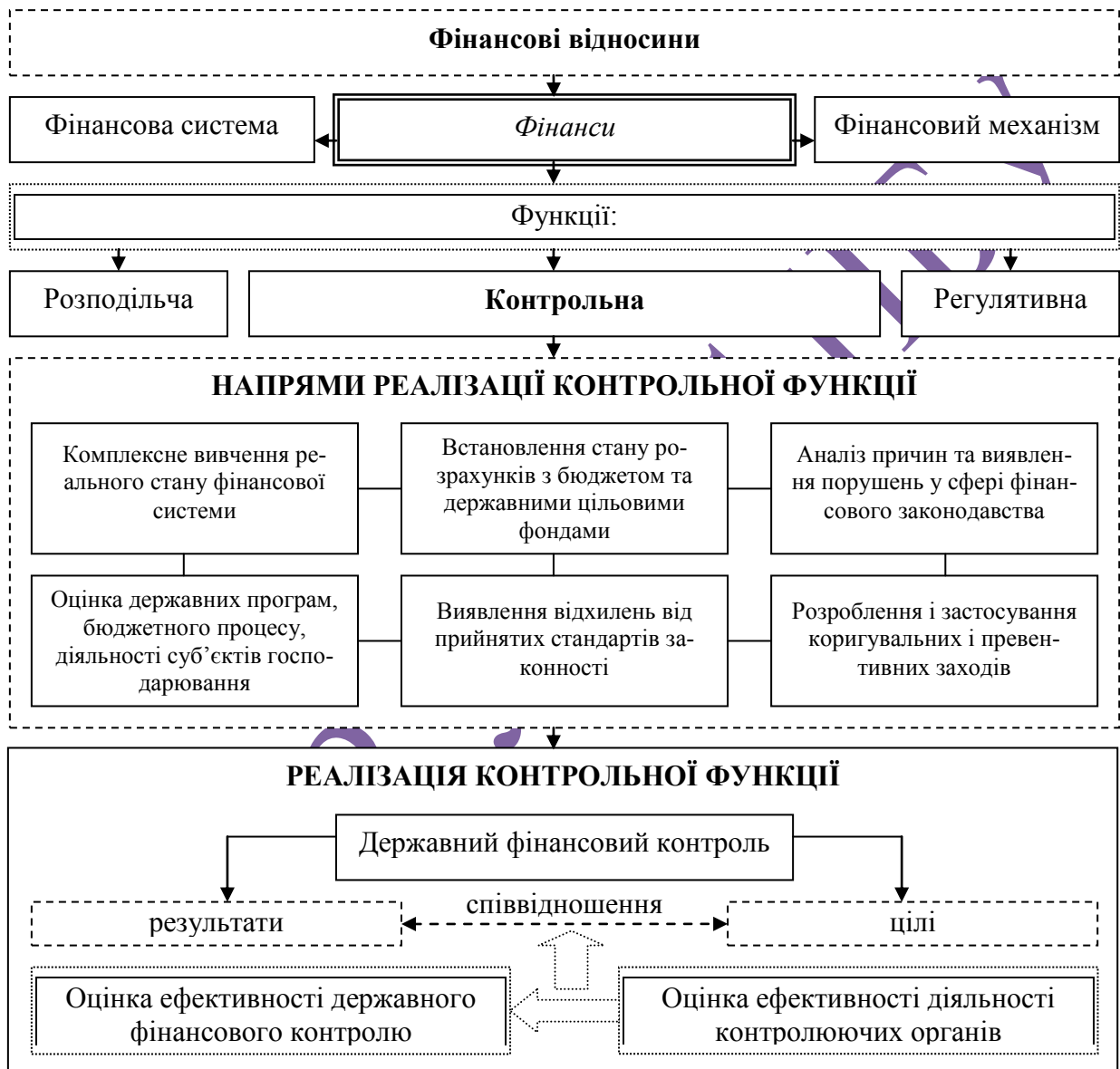


Рис. 2.1 Місце державного фінансового контролю та оцінки його ефективності в системі фінансових відносин (складено автором)

Дослідження співвідношення цілей і результатів державного фінансового контролю за допомогою оцінки його ефективності та ефективності діяльності органів є складним процесом. *У широкому сенсі цілями державного фінансового контролю є:* забезпечення стабільних темпів розвитку економі-

ки, сприяння стабільності фінансової системи, поступове збільшення дохідної частини бюджету та реалізація економії коштів у його видатковій частині.

Методологічною проблемою встановлення критеріїв за цими цілям є визначення «внеску» державного фінансового контролю в рівень досягнення кінцевої мети. *У вузькому сенсі метою державного фінансового контролю* вбачається скорочення кількості та обсягів правопорушень у фінансовій сфері.

Облік наслідків контролю для управлінської діяльності необхідний і тому, що під ефективністю державного фінансового контролю мається на увазі досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки того результату, що є наслідком контролю. Наприклад, якщо контрольний орган виявив недоліки чи порушення, з'ясував конкретних винних осіб, він зобов'язаний не тільки вжити відповідних заходів, але, перш за все, сформулювати шляхи і способи поліпшення роботи, відповідальних стосовно усунення виявлені недоліків або порушень, встановити для цього певний термін, а потім перевірити виконання.

Ступінь ефективності контролю тим вище, чим менше зусиль і коштів витрачається на досягнення позитивного результату. У зв'язку з цим одним з критеріїв ефективності державного фінансового контролю повинна бути його *економічність*.

В основу концептуальних засад оцінки ефективності механізму державного фінансового контролю покладено системний підхід визначення ефективності фінансової політики держави на основі попередньо виділених критеріїв оцінки.

Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні включає систему взаємодії суб'єктів і об'єктів державного фінансового контролю відповідно до визначених в підрозділі 1.1 принципів і інструментів організації фінансового контролю. Цілепокладаючою основою забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю є раціональне формування та використання фінансових ресурсів і майна в про-

цесі виконання державою та органами місцевого самоврядування покладених на них функцій. При цьому завдання механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю варіюються в залежності від сфери фінансових відносин, величини, характеру та спрямування грошових потоків, рівня бюджетних користувачів, спрямування фінансової політики держави.

Основними об'єктами дослідження механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю є фінансові ресурси та майно, яке знаходиться у державній або комунальній власності, і повинне використовуватися відповідно до принципів раціональності, плановості, економічності, цільового спрямування. Рівнонаправленість об'єкту механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю витікає з багатостороннього спрямування фінансових ресурсів, оскільки державний фінансовий контроль забезпечує реалізацію функцій як при формуванні, так і в процесі розподілу, перерозподілу та використання частини ВВП.

Багатосуб'єктність механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю визначається необхідністю збалансування фінансової політики в процесі прийняття державного та місцевих бюджетів на рівні законодавчої влади та реалізації фінансової політики на рівні виконавчої влади.

Раціональну реалізацію функцій механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю підтримує система ресурсного, фінансового, правового, кадрового та інформаційного забезпечення.

Ресурсне забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю представлене організаційною, правовою, кадровою та інформаційною складовою процесу оцінки ефективності фінансового контролю.

Організаційне забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю — сукупність документів організаційно-методичного, техніко-економічного та нормативно-технічного характеру, які визначають правила, норми, вимоги та інші дані для вирішення завдань організації оцінки ефективності державного фінансового контролю.

Правове забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю — це сукупність нормативно-правових та внутрішніх документів, які визначають порядок, умови та особливості організації та проведення оцінки ефективності державного фінансового контролю в правовій площині.

Правове забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю можна поділити на декілька рівнів:

- Конституція України визначає базові принципи регулювання державного фінансового контролю;
- Бюджетний, Цивільний та інші кодекси України конкретизують розподіл повноважень та обов'язків між суб'єктами державного фінансового контролю;
- законодавчі акти центральних органів влади, що забезпечують діяльність спеціалізованих органів державного фінансового контролю;
- відомчі нормативно-правові акти для окремих суб'єктів державного фінансового контролю;
- локальні нормативні акти органів місцевого самоврядування та територіальних підрозділів органів центральної влади;
- інструкції, які визначають посадові обов'язки працівників суб'єктів державного фінансового контролю.

Кадрове забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю представлено системою набору, підготовки, перепідготовки, управління персоналом експертів, які оцінюють ефективність посадових осіб суб'єктів та системи державного фінансового контролю загалом. Експерти проводять оцінку ефективності державного фінансового контролю на основі визначених попередньо нормативних документах та інструктивних положеннях, що описують кількісні та якісні показники діяльності суб'єктів державного фінансового контролю.

Інформаційне забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю — це сукупність даних та матеріально-технічного забезпечення, що використовують експерти для реалізації таких завдань, як планування, проведення процесу контролю, обробки інформації, формулювання та подача висновків, обміну інформацією для реалізації принципів інформативності, економічності та координованості і всеохоплюючого характеру при оцінці ефективності державного фінансового контролю. Зазвичай інформаційне забезпечення в сучасних умовах значних масивів інформації представляє собою програмне забезпечення для узагальнення результатів діяльності суб'єктів державного фінансового контролю на різних рівнях.

Таким чином, механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю є системою впливу експертів на суб'єктів державного фінансового контролю щодо узагальнених висновків останніх відносно об'єктів фінансових ресурсів (потоків) та майна за допомогою економічних, адміністративних, морально-етичних та непрямих методів регулювання для раціональної реалізації положень фінансової політики на муніципальному та загальнодержавному рівні.

Структурно механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю варто навести у вигляді суб'єктно-об'єктної системи.

Отже, основоположні цілепокладаючі засади державної та муніципальної політики в сфері фінансів визначають пріоритетні напрямки розвитку механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю на кожному етапі бюджетних відносин.

Для встановлення загальних тенденцій розвитку державних фінансів і визначення можливих резервів подальшого розвитку пріоритетне значення відіграє механізм оцінки ефективності механізму державного фінансового контролю, що надає змогу встановити найбільш проблемні ділянки фінансових відносин і за допомогою інформаційного забезпечення скорегувати фінансові правовідносин з одночасним удосконаленням законодавчого забезпечення державного фінансового контролю.

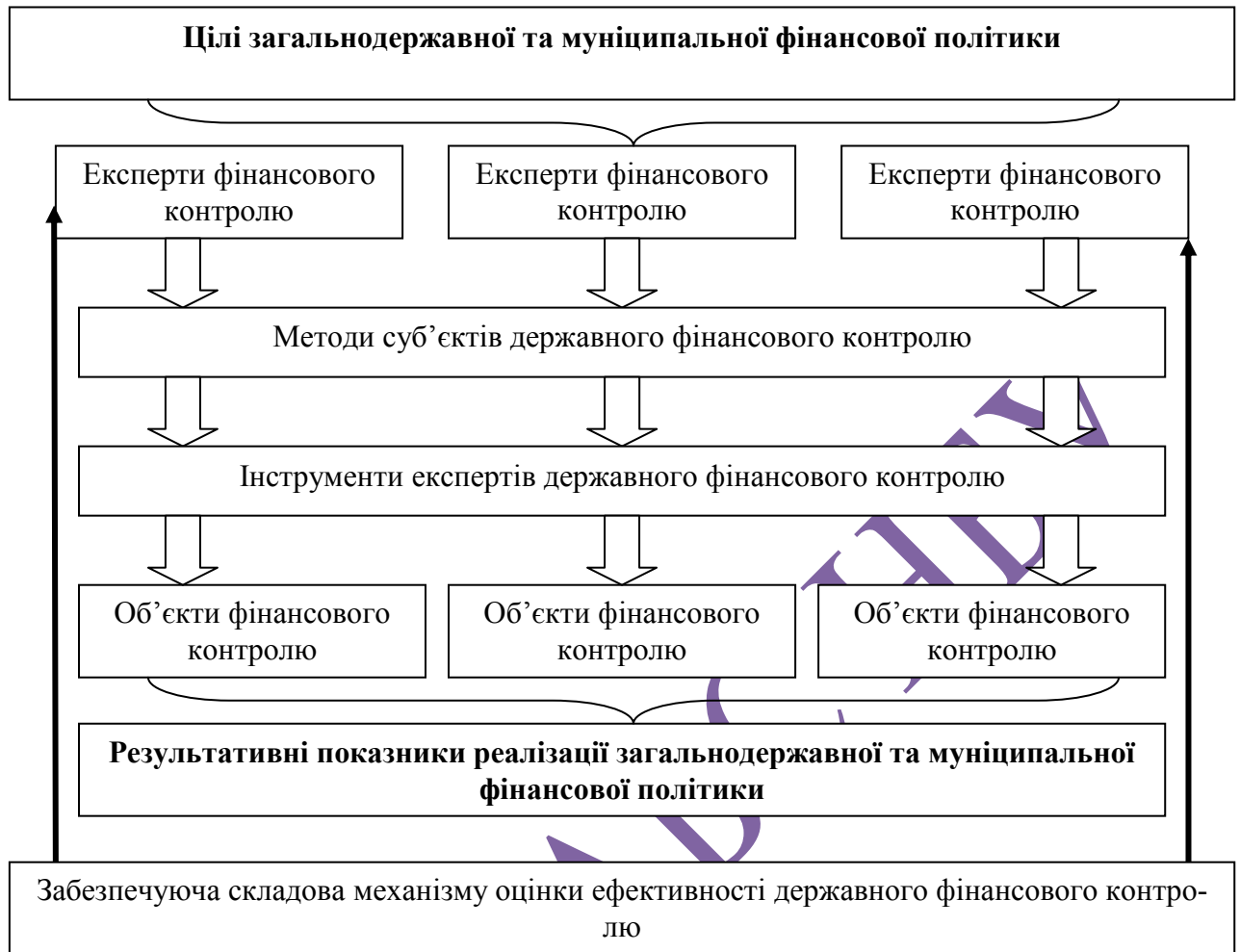


Рис. 2.2. Концептуальна побудова механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю (складено автором)

Оцінку ефективності державного фінансового контролю слід здійснювати на рівні окремої установи (відділу, працівника), регіону та країни в цілому, на основі інтегрального індикатора, що узагальнює сукупність показників в межах трьох груп: економічної доцільності заходів державного фінансового контролю, їх результативності (за обсягом виявлених правопорушень), а також дієвості (за відповідністю досягнутого результату потенційно можливому).

На рис. 2.3 відображено основні елементи та особливості проведення оцінки ефективності державного фінансового контролю.

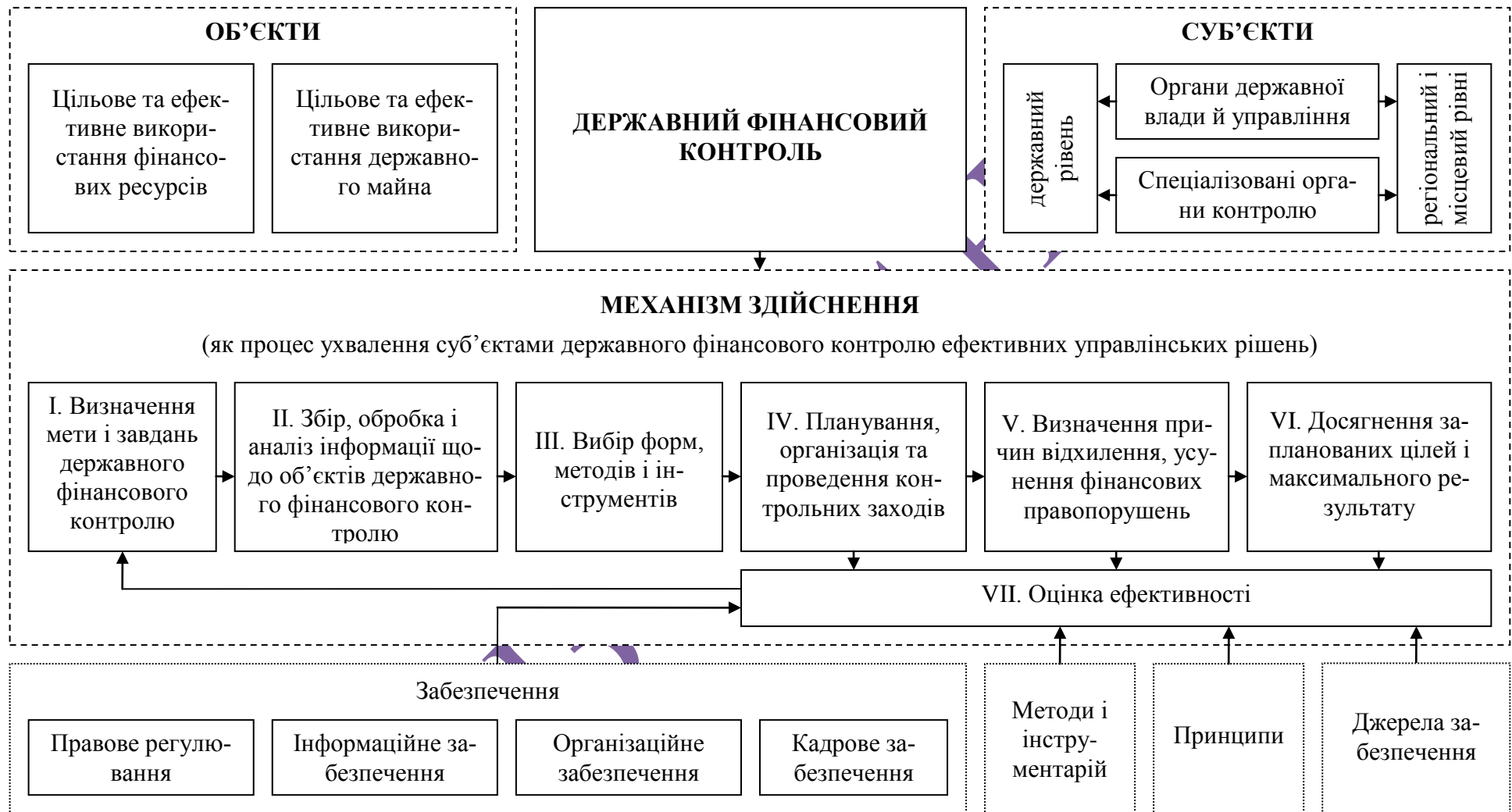


Рис. 2.3. Оцінка ефективності державного фінансового контролю як процес ухвалення управлінських рішень (складено автором)

Критерієм оцінки ефективності державного фінансового контролю є показник забезпечення максимізації відношення отриманого результату від здійснення контрольних заходів до понесених витрат (часу, матеріальних та трудових ресурсів, грошових коштів) при одночасній максимізації виявлених правопорушень та мінімізації різниці між виявленим та фактично відшкодованим державі обсягом збитків за результатами перевірок.

Оцінка ефективності ДФК є одним із етапів механізму його реалізації як процесу прийняття ефективних управлінських рішень контролюючими органами на основі системного підходу до взаємодії суб'єкта і об'єкта управління взагалі.

При реалізації контрольних заходів, визначення причин відхилення, усунення фінансових правопорушень, а також досягнення запланованих цілей і максимального результату, здійснюється комплексна оцінка ефективності діяльності контролюючого органу шляхом оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень.

У разі виявлення негативного результату внаслідок визначення ефективності діяльності контролюючого органу, що і буде результатом оцінки державного фінансового контролю загалом, здійснюється перегляд мети і завдань державного фінансового контролю.

Провідними об'єктами, які оцінюються в механізмі державного фінансового контролю є:

- цільове та ефективне використання фінансових ресурсів;
- цільове та ефективне використання державного майна.

Таким чином, механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю передбачає, що ефективність державного фінансового контролю можна забезпечити за рахунок:

- підвищення рівня надходжень до бюджету, економії бюджетних коштів в результаті здійснення державного фінансового контролю;

- скорочення витрат, виробничих та інших ресурсів на проведення державного фінансового контролю (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Джерела забезпечення і основні чинники вдосконалення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю (складено автором)

В основу механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю покладено:

- методи і інструментарій;
- принципи;
- джерела забезпечення.

Відмітимо, що ефективність державного фінансового контролю необхідно визначати як сукупність декількох компонентів:

- по-перше, це ефективність та економність використання бюджетних коштів, які означають, що розробка бюджетів має базуватися на досягненні планового рівня показників при витрачанні якомога меншого обсягу фінансових ресурсів;
- по-друге, ефективність ДФК являє собою комплекс показників якості, відповідальності органів контролю та ефективності сфери господарювання.

На основі такого підходу метою оцінки ефективності державного фінансового контролю повинно стати визначення ступеня наближеності досягнутих результатів наміченим цілям з одночасним урахуванням понесених витрат (часу, матеріальних і грошових коштів, трудових ресурсів).

Оцінка ефективності державного фінансового контролю повинна здійснюватися виходячи з таких принципів:

- комплексний підхід, орієнтований на кінцевий результат;
- функціональність (відповідальність контролю за конкретний процес і результат);
- орієнтованість контролю на майбутнє, а не тільки на минуле;
- концептуальність контролю (контроль всього процесу управління, а не окремих його частин).

Таким чином, ефективна система державного фінансового контролю повинна бути орієнтована на майбутні події, а не тільки на минуле. Крім того, ефективність досягається лише за умови, що контролюється увесь процес, а не окремі частини. Так, оцінюючи ефективність бюджетного процесу необхідно комплексно контролювати усі етапи формування і виконання бюджету, а не тільки результати його виконання.

Здійснення оцінки ефективності державного фінансового контролю відбувається за допомогою відповідних методів та комплексу інструментів. В економічній літературі [61, 75, 154] досліджуються різні види інструментарію оцінки ефективності державного фінансового контролю, узагальнення яких представлено на рисунку 2.5.

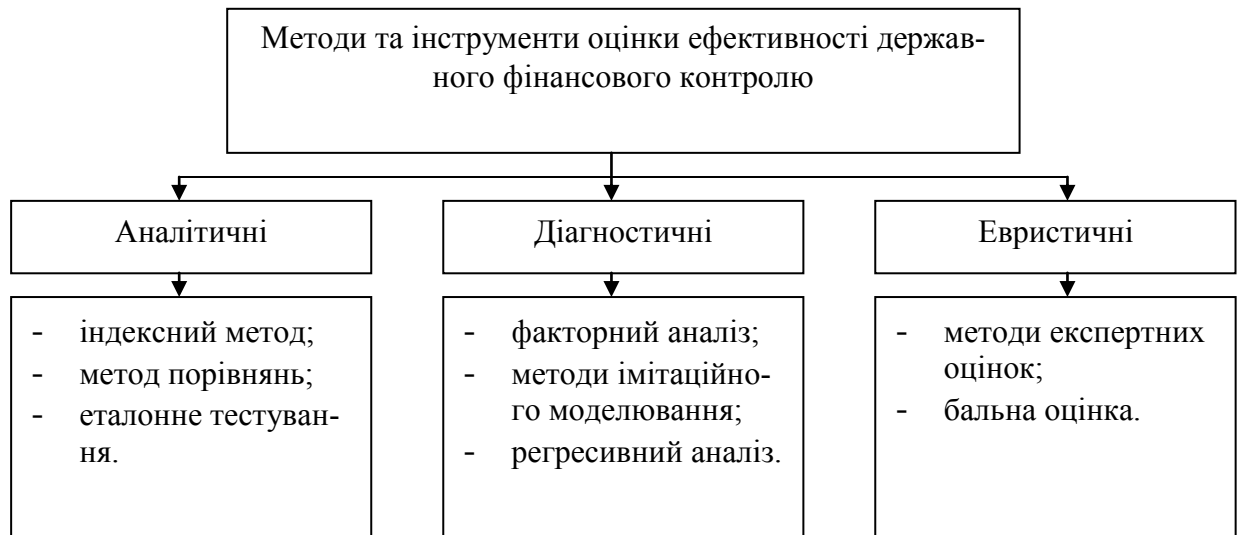


Рис. 2.5. Методи та інструменти механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю (складено автором)

Проведення оцінки ефективності державного фінансового контролю обумовлюється також системою забезпечення її реалізації. Так, *до забезпечувальної системи оцінки ефективності державного фінансового контролю можна віднести:*

- правове регулювання (законодавчі документи, які визначають правові основи здійснення державного фінансового контролю в Україні);
- інформаційне забезпечення (сукупність інформативних матеріалів, підзаконних актів, інформація інших державних органів, що використовуються контролюючим органом під час здійснення державного фінансового контролю);
- організаційне забезпечення (сукупність органів різних рівнів, які здійснюють державний фінансових контроль в рамках своїх повноважень);
- кадрове забезпечення (висококваліфікований персонал, що забезпечує ефективне здійснення державного фінансового контролю) (рис. 2.5).

Необхідно зазначити, що ефективність державного фінансового контролю може бути забезпечена тільки за умови встановлення чіткої відповідальності. Таке твердження може бути розглянуто у трьох аспектах:

- відповідальність органів та працівників органів державного фінансового контролю, що знаходить своє вираження у трьох взаємопов'язаних аспектах: фінансовому, організаційному та соціальному;
- відповідальність, яку несуть відповідно до законодавства відповідні посадові особи об'єктів контролю (відповідальність за точне і неухильне дотримання бюджетного законодавства при здійсненні фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю). Може набувати форми кримінальної, фінансової, дисциплінарної та адміністративної відповідальності;
- відповідальність третіх осіб (включаючи тих, які приймають рішення, тобто володіють виконавчими повноваженнями, у тому числі державних органів).

Узагальнення наукової думки щодо оцінки ефективності ДФК дозволило зробити висновок про відсутність єдиного методологічного підґрунтя, усталеної критеріальної бази, «розмивання» граничних меж застосування окремих показників.

Автором доведено, що усталене розуміння ефективності ДФК як економічної доцільності (співвідношення результатів та витрат на його проведення) лише частково відображає його економічний зміст, оскільки поза увагою залишається оцінка результативності (оцінюється за обсягом виявлених правопорушень) та дієвості здійснення контрольних заходів (відповідності обсягів виявлених правопорушень у грошовому вимірі та обсягів фактично відшкодованих збитків за результатами перевірки).

В роботі запропоновано комплексно поєднати ці завдання, що обумовило необхідність побудови критерію оцінки ефективності державного фі-

нансового контролю, який одночасно враховував би три наступні вимоги (2.1):

$$\left\{ \begin{array}{l} \sum_{i=1}^N R_i^p - \sum_{i=1}^N R_i^r \rightarrow \min \\ \frac{\sum_{i=1}^N R_i^r}{N} \rightarrow \max \\ \sum_{i=1}^N C_i^r \\ \sum_{i=1}^N R_i^p \rightarrow \max \end{array} \right. , \quad (2.1)$$

де R_i^r – оцінений в грошовому вимірі досягнутий (реальний) результат застосування i -го контрольного заходу (фактичний обсяг відшкодованих державі збитків за результатами застосування заходів державного фінансового контролю, реальна економія бюджетних коштів шляхом попередження незаконних видатків або зменшення суми бюджетних призначень/асигнувань);

R_i^p – оцінений в грошовому вимірі потенційний результат застосування i -го контрольного заходу (обсяг додаткових надходжень до бюджету, який має бути забезпечений внаслідок усунення виявлених правопорушень, обсяг збитків, який має бути відшкодований державі за результатами перевірки);

C_i^r – оцінені в грошовому вимірі фактично понесені витрати на здійснення i -го контрольного заходу (часу, матеріальних ресурсів, грошових коштів, трудових ресурсів);

N – загальна кількість здійснених контрольних заходів за досліджуваний період.

Враховуючи низьку персональну відповідальність посадових осіб за цільове використання фінансових ресурсів та не співставність обсягів нецільового витрачання фінансових ресурсів з величиною виявлених та повер-

нутих до бюджетів фінансових ресурсів, можливим є використання матриці оцінки стратегічного розвитку механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю.

Наведена матриця дозволяє виявити 4 визначальні сектори механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю:

- відмінна характеристика (сектор 1) механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю визначає найбільш ефективну стратегію побудови механізму оцінки ефективності ДФК при дослідженні діяльності органів державного фінансового контролю, оскільки в динаміці відбувається зниження питомої ваги витрат на організацію фінансового контролю в загальному обсязі повернутих в бюджет ресурсів та одночасне підвищення ступеню фінансової відповідальності розпорядників коштів;
- добра характеристика (сектор 2) механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю визначає стратегію побудови механізму оцінки ефективності діяльності органів державного фінансового контролю, для якої характерною є висока фінансова відповідальність розпорядників коштів та високий рівень видатків на проведення контрольних заходів. Даний випадок можливий в процесі початку реформування механізму оцінки ефективності органів механізму державного фінансового контролю на початковому етапі.
- задовільна характеристика (сектор 4) механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю визначає стратегію побудови механізму оцінки ефективності органів державного фінансового контролю, для якої характерною є низька фінансова відповідальність розпорядників коштів та високий рівень питомої ваги витрат на організацію фінансового контролю в загальному обсязі повернутих в бюджет ресурсів. Даний випадок мож-

ливий за умов чіткої розробленості контрольних процедур та існування недосконалого законодавства в сфері протидії економічній злочинності;

- незадовільна характеристика (сектор 3) механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю вказує на відсутність стратегії побудови механізму оцінки ефективності органів державного фінансового контролю, оскільки в існуючих умовах організаційного, кадрового, інформаційного, законодавчого та ресурсного забезпечення оцінки ефективності державного фінансового контролю неможливим є встановлення належних контрольних інструментів та процедур для виявлення значної кількості фінансових порушень в процесі реалізації бюджетних правовідносин.

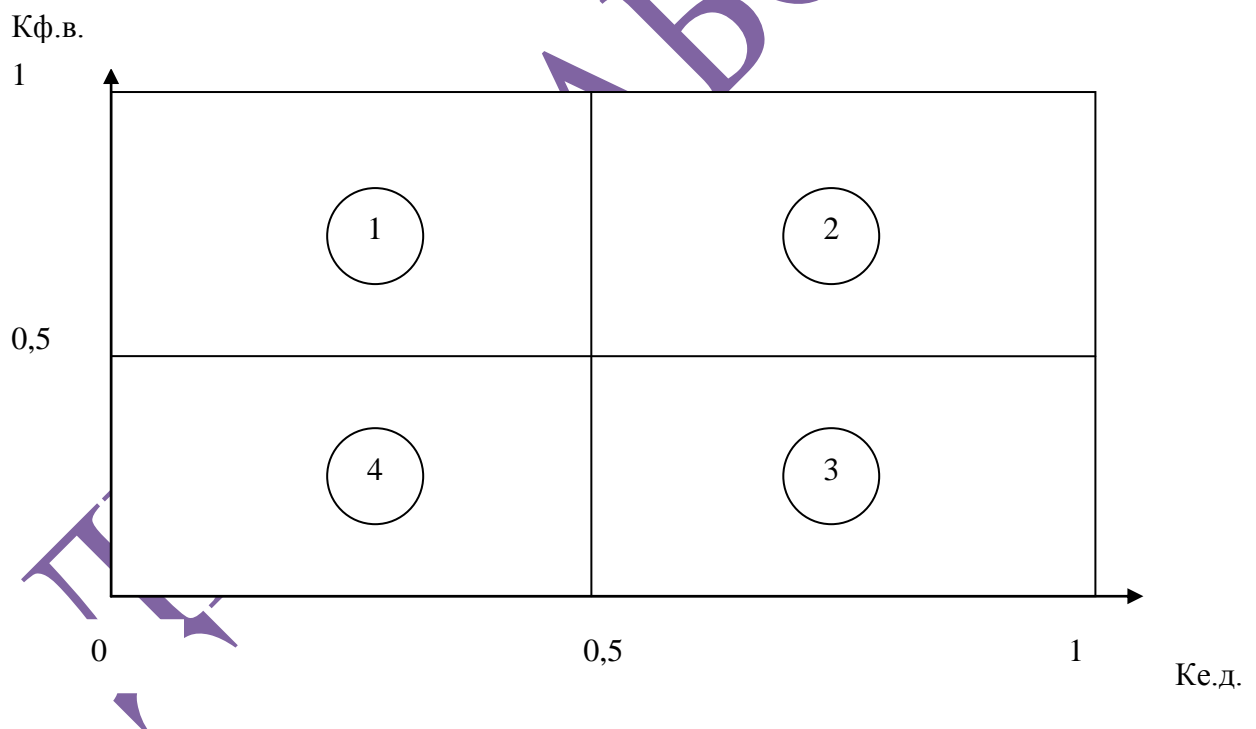


Рис. 2.6. Матриця оцінки стратегічного розвитку механізму оцінювання ефективності державного фінансового контролю (розроблено автором)

Наведена матриця стратегічної оцінки ступеню механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю надає можливість динамічного

аналізу стану та проблем системи зовнішнього контролю та моніторингу за станом організації державного фінансового контролю на основі визначених індикаторів його розвитку з метою формування стратегічних пріоритетів державної політики в фінансовій сфері.

Отже, державний фінансовий контроль як форма реалізації контрольної функції фінансів, виступає самостійною функцією держави і суб'єктів господарювання, має свої, тільки йому притаманні, причому відносно обмежені, цілі, завдання і сферу дії. Контрольна функція фінансів і, відповідно, державного фінансового контролю як особливого виду практичної діяльності не підміняють і об'єктивно не можуть підмінити інші функції, а головне, форми їх реалізації, але взаємодіють з ними, здійснюючи істотний вплив на підвищення ефективності фінансового механізму в цілому.

В цілому концептуальний підхід до механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю дозволив виділити об'єкти та суб'єкти державного фінансового контролю, їх взаємозв'язок та взаємозалежність, механізм проведення оцінювання ефективності державного фінансового контролю як процес ухвалення суб'єктами державного фінансового контролю ефективних управлінських рішень. В той же час відсутній узагальнений, уніфікований, системний науково-методичний підхід до оцінювання ефективності державного фінансового контролю на основі показники його результативності, витратності, тому потребує подальшого удосконалення методика оцінки ефективності організації та проведення державного фінансового контролю на основі ризикоорієнтованого підходу, що буде наведено в підрозділі 2.2 дисертаційного дослідження.

2.2. Удосконалення науково-методичного підходу до оцінки ефективності державного фінансового контролю на основі інтегральних показників

Доцільність створення системи державного фінансового контролю обумовлена необхідністю зростання ефективності управління фінансовими ресурсами для кожної держави. Наразі вітчизняна економіка характеризується наявністю численних негативних тенденцій розвитку, серед яких слід відзначити часті випадки нецільового використання бюджетних коштів, кризові явища у податковій та бюджетній сферах, відтік вітчизняного капіталу за кордон. Подібна ситуація свідчить про необхідність реформування та підвищення ролі процесу державного контролю, особливо у фінансовому секторі.

Іншим важливим аспектом є розробка концепції та подальше здійснення оцінювання ефективності державного фінансового контролю на основі визначеного адекватного кола індикаторів та критеріїв. З огляду на це, побудова комплексної методики оцінювання ефективності державного фінансового контролю є важливим завданням, яке забезпечить якомога раннє виявлення недоліків та проблем ДФК та вчасного інформування про це відповідальних осіб.

Оцінка ефективності ДФК має здійснюватись на основі встановлених критеріїв та показників, а також відповідності результатів визначеним цілям.

Необхідно відрізнити категорії «ефект» та «ефективність», незважаючи на те, що обидва поняття походять від латинського слова «effectus», що перекладається як «результативність». Так, термін «ефект» застосовується для позначення кінцевого результату певного процесу, дії або явища. У той же час, під «ефективністю» розуміють рівень досягнення встановленого результату.

Таким чином, незалежно від результату певного процесу має місце конкретний ефект. Разом з тим, ефективність досягається тільки у випадку цілеспрямованості такої дії або процесу. Крім того, ефект є абсолютною, а ефективність – відносною величинами. Для визначення ефективності порівнюють результат дії з її початковою метою [61].

В економічній теорії сформовано велика кількість трактувань категорії «економічна ефективність», розроблено різноманітні критерії її виміру. Ці наукові надбання пов'язані, перш за все, із діяльністю суб'єктів підприємництва. Говорячи про сферу державного управління, дані питання є недостатньо дослідженими, оскільки ця сфера характеризується неоднозначністю розуміння деяких аспектів, пов'язаних із контролем та використанням фінансових коштів, державного майна.

Оскільки оцінка ефективності державного фінансового контролю є процесом, результатом якого повинно стати прийняття відповідного управлінського рішення, постає питання щодо застосування відповідного механізму її здійснення, зокрема оцінки. Так, на думку М.П. Прідачука під ефективністю слід розуміти ступінь досягнення поставлених цілей. При цьому оцінка ефективності можлива за допомогою індексу ефективності, який відображає фактичний досягнутий рівень аналізованого показника до «потенційного» [138].

В.Б. Христенко при визначенні ефективності скористався показником розподільної ефективності (allocative efficiency) [173]. Розподільна ефективність досягається у разі, якщо витрати на отримання кожного виду результату мінімізовані таким чином, що жоден вхідний ресурс не може бути замінений іншим без підвищення витрат. На наш погляд, при практичному використанні цього показника стосовно управління фінансовими ресурсами і майна держави виникають деякі складності, пов'язані як зі специфікою діяльності державних органів, так і з визначенням їх вхідних ресурсів і результатів.

У великому економічному словнику *ефективність* визначена як результат діяльності, що характеризується співвідношенням економічного ефекту до чинників, які зумовили отримання цього результату, досягнення найбільшого обсягу виробництва із застосуванням ресурсів певної вартості [33].

Проблему оцінювання ефективності державного фінансового контролю та застосування відповідних її методик досліджувало багато фахівців. Варто відзначити, що вони по-різному підходять до проблеми оцінювання ефективності державного фінансового контролю.

Ефективність контролю вимірюється співставленням результатів до витрат на його організацію і проведення [192]. Отже, для підвищення ефективності необхідно знижувати витрати. Однак, як показує досвід, зниження витрат не завжди стає наслідком підвищення ефективності. Тому необхідно здійснювати регулювання витрат у деяких межах, при яких буде зберігатися певна оперативність і якість контролю. У той же час необхідно досить точно оцінити безпосередньо і результат контролю.

У свою чергу Ю. Ігнатов визначав, що організаційні зв'язки є передумовою покращення кінцевих результатів, оскільки раціональне формування та використання фінансових ресурсів є кількісним вираженням ефективності державного управління в цілому та ефективності державного фінансового контролю зокрема.

Отже, показники ефективності державного фінансового контролю враховують показники формування та використання згідно цільового призначення фінансових ресурсів та майна [92].

Цікавим є підхід до оцінювання ефективності державного фінансового контролю В.О. Жукова і С.П. Опенишева [75]. Автори розрізняють народногосподарську ефективність і ефективність роботи органу фінансового контролю. ***Народногосподарська ефективність визначається як сума окремих ефектів від проведення контролю, які можна за наступними критеріями:***

- соціальний ефект полягає у сукупності мір до посадових осіб, які внаслідок своїх дій чи бездіяльності призвели до порушення фінансової дисципліни;
- організаційний ефект полягає у сукупності мір щодо поліпшення структури органів виконавчої влади;

- економічний ефект полягає у сукупності мір щодо компенсації нецільових витрат.

Таким чином, *ефективність роботи органу фінансового контролю* можна розглядати як відношення суми ефектів (економічного, соціального, організаційного) до загальних витрат на процес організації і проведення державного фінансового контролю [192].

Отже, при оцінці ефективності державного фінансового контролю та розробці методичних прийомів вимірювання та формування критеріїв ефективності слід враховувати не тільки економічну складову, але й результативність, дієвість та економічність діяльності самих контролюючих органів (їх підрозділів), які беруть участь у реалізації державного фінансового контролю.

На наш погляд, оцінка ефективності державного фінансового контролю дає можливість досліджувати якісну характеристику як окремих заходів контролю, так і окремих контролюючих органів, які утворюють систему ДФК. Причому, кількісно оцінити ефективність державного фінансового контролю можна лише відносно контролюючих органів відповідного напрямку фінансового контролю з боку держави (у тому числі структурних одиниць цих органів або окремих працівників), а не в цілому за усіма контролюючими органами як єдиної системи державного фінансового контролю.

Оскільки оцінка діяльності всіх суб'єктів державного фінансового контролю, до числа яких входять також і керівники усіх державних органів, які в силу своїх повноважень зобов'язані здійснювати фінансовий контроль з боку держави, є проблематичною.

Крім того, в окремих контролюючих органах є власні погляди на ефективність їх контрольної діяльності. При цьому найчастіше ефективність діяльності контролюючого органу ототожнюється з масштабами виявлених порушень, обсягами застосованими до порушників фінансових санкцій тощо.

Виходячи з вищенаведених позицій, оцінювання ефективності державного фінансового контролю як результат оцінки ефективності діяльності окремого контролюючого органу повинна здійснюватися на основі певних критеріїв шляхом дослідження множини взаємопов'язаних показників. Узагальнюючі різні наукові підходи до визначення критеріїв ефективності діяльності контролюючого органу зокрема та державного фінансового контролю в цілому, які наведені в економічній літературі [100, 173; 193], можна погодитися, що в кінцевому випадку оцінка ефективності досліджується через критерій результативності, критерій дієвості та критерій економічності. Ці критерії оцінки дозволяють зробити висновок про ефективність державного фінансового контролю в загальній формі.

Тому *критерій ефективності* державного фінансового контролю характеризується більшою стійкістю, ніж певні показники. Це є закономірною тенденцією, оскільки показників набагато більше, вони різноманітніші, і, крім того, відображають відмінність завдань конкретних перевірок об'єктів контролю, специфіку діяльності окремих органів управління. Таким чином, якщо критерії ефективності державного фінансового контролю відрізняються єдністю, то для показників ефективності державного фінансового контролю характерні конкретність, множинність і різноманітність [153].

Кожен із вищезазначених критеріїв (результативності, дієвості, економічності) може бути оцінений кількісно. Проте за своїм складом система показників може бути різною, враховуючи специфіку окремого контролюючого органу, так і його окремих структурних підрозділів.

Так, *критерій результативності* характеризує результати діяльності відповідного контролюючого органу. Оцінка зазначеного критерію може здійснюватися з використанням таких показників:

- встановлений обсяг ресурсів, використаних з порушеннями законодавства;
- встановлений обсяг неефективно використаних коштів;

- встановлений обсяг ресурсів,, використаних не за цільовим призначенням;
- кількість підготовлених актів ревізій і приписів тощо.

Оцінку *критерію дієвості* можна здійснювати за такими показниками:

- кількість проведених контрольних заходів;
- кількість виконаних приписів;
- обсяг коштів, повернутих до бюджету;
- обсяг зростання дохідної частини бюджету або зниження його видаткової частини;
- кількість рішень (наказів, розпоряджень);
- кількість кримінальних справ;
- кількість справ про адміністративні порушення тощо.

Критерій економічності безпосередньо пов'язаний з обсягами кошторисного фінансування контролюючого органу і усуненими ним виявлених порушень, та може включати в себе оцінку таких показників:

- обсяг фінансування контролюючого органу;
- обсяг коштів, витрачених на здійснення контрольних заходів;
- обсяг коштів, витрачених на підготовку матеріалів для контролюючих працівників;
- обсяг усунення порушень тощо.

Вибір параметрів ефективності ДФК згідно з визначеними критеріями оцінювання, а також здійснення їх систематизації, формування взаємозв'язків між індикаторами контролю та результатами його проведення являє собою серйозну трудомістку задачу.

Різні цілі оцінювання ефективності за різними категоріями користувачів піднімають проблему інтерпретації результатів оцінювання за вищенаведеними критеріями і показниками. Так, з точки зору одержувачів бюджетних коштів, відповідальних за здійснення прямих бюджетних витрат, інформація повинна використовуватися з метою планування їх власної діяльності,

постановки завдань та забезпечення більш ефективного розподілу фінансових ресурсів. Для органів державного фінансового контролю метою може бути перевірка ефективності витрачання бюджетних коштів, досягнення поставлених завдань і виконання покладених функцій на одержувача бюджетних коштів.

З іншого боку, якщо бюджетна організація стає об'єктом перевірки ефективності використання державних коштів, то на етапі планування та здійснення своєї діяльності по витрачання державних коштів вона має ідентифікувати показники оцінювання за відповідними критеріями ефективності, що використовуються в таких перевірках [153]. В сучасних умовах однією з провідних форм державного фінансового контролю в даному напрямку є аудит ефективності використання фінансових ресурсів.

Наступною методологічною проблемою під час здійснення оцінювання ефективності державного фінансового контролю шляхом оцінювання ефективності діяльності відповідного контролюючого органу є *фактор багаторівневості*. Так, усі державні органи, які здійснюються ДФК в Україні є багаторівневими ієрархічними організаціями, кожна з яких має свою специфіку і особливості.

Тому система показників, яка дозволяє оцінити ефективність діяльності відповідних органів на відповідному рівні буде різною. Однак вважаємо, що критерії оцінки ефективності (результативності, дієвості та економічності) будуть єдиними, оскільки незалежно від ієрархічного рівня структурного підрозділу, мета діяльності контролюючого органу залишається однаковою.

Виходячи з такого підходу, враховуючи різні рівні управління, механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю повинен бути багаторівневим, виходячи з єдиних критеріїв, та має застосовувати системи показників, що дозволяють охарактеризувати відповідний рівень управління контролюючого органу (рис. 2.7).

Необхідно зазначити, що *оцінка мікроефективності* – це процес співставлення мети з результатами роботи найважчої ланки контролюючого

органу, що здійснює оперативне управління. Так, наприклад, оцінка мікроефективності в межах Державної фінансової інспекції України може здійснюватися стосовно окремого відділу обласного управління, або навіть щодо окремого працівника, зокрема ревізора, який безпосередньо здійснює контрольні заходи. Отже, його результати підлягають оцінці з позиції ефективності. При цьому, критерії оцінки ефективності будуть єдиними, а система показників різною.

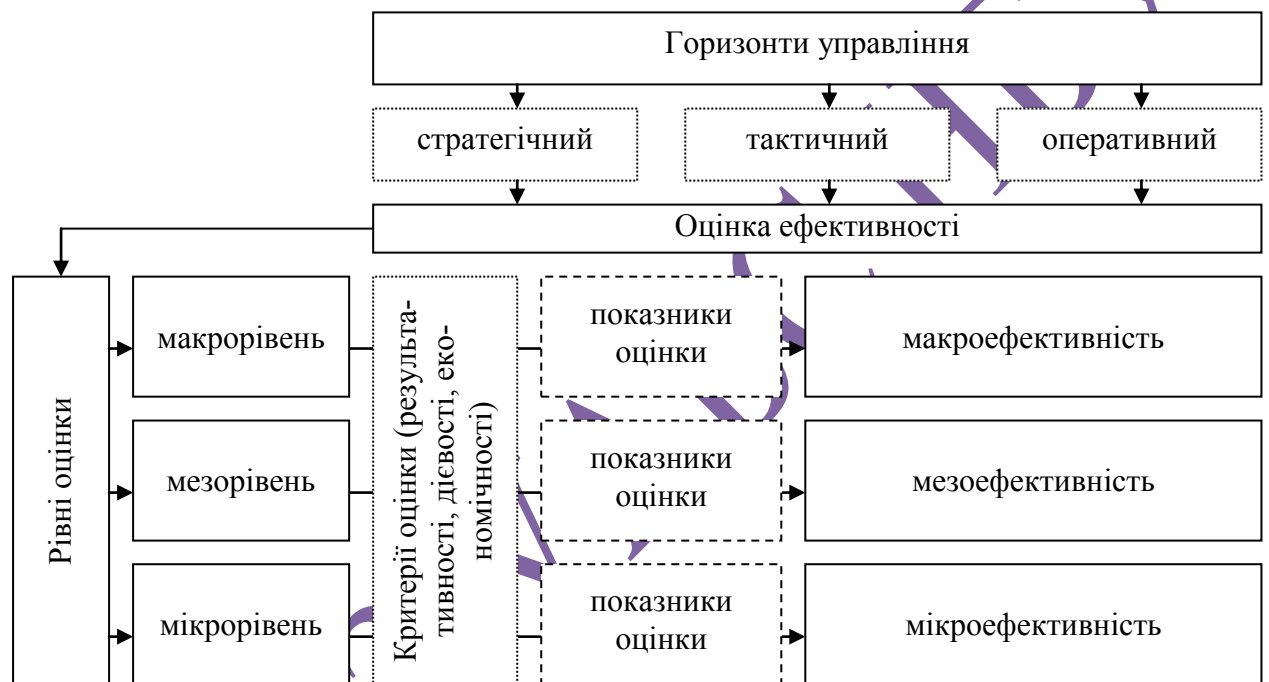


Рис. 2.7. Структура механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю з урахуванням фактору багаторівневості (складено автором)

Оцінка мезоефективності полягає у встановленні рівня досягнення відповідної мети середньою ланкою контролюючого органу (наприклад, обласного управління контрольно-ревізійної управління) через співставлення її з отриманими результатами діяльності даного органу, який має власні функції тактичного управління. Щодо **макроефективності**, то її оцінка полягає в дослідженні стратегічного рівня управління відповідного контролюючого органу (наприклад, Державної фінансової інспекції України в цілому).

Таким чином, на основі вищерозглянутих основ реалізації оцінки ефективності ДФК можна проаналізувати результативність діяльності контролю як функції державного управління, а також діяльність відповідальних суб'єктів. Запропонований механізм може бути застосований на всіх рівнях управління органу контролю. Іншою перевагою є те, що показники оцінки ефективності ДФК є кількісно визначеними, а, отже, дають змогу дослідити об'єкт в динаміці протягом певного періоду. На основі оцінок ефективності на різних рівнях (макро-, мезо- та макрорівня) можна зробити висновок стосовно сукупної ефективності державного фінансового контролю.

Розглянемо методичні аспекти оцінювання ефективності державного фінансового контролю, виходячи з того, що вона може здійснюватися на різних рівнях і ланках управління. Наразі науковцями розроблено численні методики, спрямовані на оцінку ефективності роботи органів контролю, що базуються на співставленні та порівнянні абсолютних та відносних індикаторів.

Аналіз різних наукових підходів [193; 61] дозволив визначити основні недоліки даних методик:

- деякі показники надають характеристику одному і тому ж аспекту контролю, тобто спостерігається дублювання індикаторів;
- наявні показники не дають можливості здійснити прогнозування ймовірності зниження рівня ефективності контролю.

Дані недоліки є суттєвими, а, отже, ініціюють необхідність розробки ефективної та адекватної методики оцінки діяльності конкретних органів фінансового контролю. Таким чином, актуальним завданням стає розробка методичних засад побудови інтегральної оцінки ефективності діяльності ДФК, з допомогою яких можна з різних аспектів оцінити якість роботи контролюючих органів, визначити негативні сторони їх діяльності та сформулювати напрямки підвищення ефективності контролю.

Переваги оцінки на основі інтегрального показника полягають в тому, що вона дає можливість об'єднати визначену кількість характеристик, які

відрізняються за видом, вимірністю, сутністю, вагомістю тощо. у такій багатогранній ситуації такий метод вбачається чи не єдиним ефективним та об'єктивним способом оцінки ефективності державного фінансового контролю.

Так, при здійсненні звичайної оцінки діяльності контролюючого органу без використання інтегрального параметру, розраховується велика кількість показників, які характеризують ефективність. У результаті такого аналізу, отримують сукупність розрахованих параметрів, на основі яких неможливо зробити конкретні висновки та рекомендації, що пов'язано з тим, що:

- показники мають різну вагомість, що ускладнює їх порівняння між собою;
- необхідність проведення додаткових розрахунків з метою визначення вагомості кожного з параметрів оцінки;
- процедура визначення співвідношення та вагомості кожного з параметрів є трудомісткою та складною процедурою, яка потребує залучення експертів.

Інтегральна оцінка, в свою чергу, враховує визначені нами вище негативні аспекти та значно спрощує процедуру оцінки ефективності контролю. Даний метод дозволяє співвідносити параметри, які мають різну розмірність, вагомість та кількісне вираження. Відповідно, на основі проведеного дослідження можна стверджувати про високу ефективність даного методу оцінювання побудови системи органів державного фінансового контролю.

В цілому, методи оцінки, згідно з якими декілька критеріїв і показників поєднуються в один показник за допомогою визначеної послідовності математичних операцій, називаються *компенсаторними*. Їх також можна розділити на декілька груп.

Найбільш розповсюдженим є *додатно-ваговий метод*. Сутність цього методу полягає у присвоєнні кожному критерію певної ваги, що характеризує його відносну значимість. Потім вага помножується на значення критерію, і отримані результати в сумі дають величину інтегрального критерію

цінності. При застосуванні додатно-вагового методу бажано застосовувати стандартизовані критерії (наприклад, що змінюються в межах від 0 до 1).

Близькою до додатно-вагового методу є *група мультиплікативних вагових методів*. Єдиною відмінністю цих методів є те, що значення зважених критеріїв не додаються, а помножуються.

Результатом даного дослідження стала побудова алгоритму визначення інтегрального показника оцінки ефективності державного фінансового контролю, на підставі якого можна зробити висновок про ефективність діяльності відповідного контролюючого органу (рис. 2.8).



Рис 2.8. Алгоритм оцінки ефективності діяльності контролюючого органу на основі інтегральних показників (складено автором)

Вивчення проблеми інтегральної оцінки ефективності діяльності контролюючих органів в нашій країні почалося порівняно недавно, і, незважаючи на результати, є великий простір для наукових досліджень з метою удосконалення та адаптації інтегральної оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні.

Як було з'ясовано, діяльність відповідного рівня контролюючого органу, об'єктивно характеризується множиною певних показників, тому для фактичного співставлення показників актуальним є агрегування ознак множини до однакового кількісного показника, що є інтегральна оцінка.

Запропонований підхід дає можливість комплексно оцінювати ефективність діяльності контролюючого органу на основі інтегрального показника, а також прогнозувати діяльність органу на наступні періоди.

Розглянемо більш детально кожний з етапів алгоритму окремо.

З метою врахування та порівняння показників, які мають різну вагу, при побудові інтегрального показника оцінки ефективності діяльності контролюючого органу застосуємо наступну формулу середньоарифметичної зваженої:

$$I = \sum_{i=1}^i s_i \omega_i , \quad (2.2)$$

де i – кількість параметрів інтегральної оцінки;

s_i – стандартизоване значення параметру;

ω_i – вага (значимість) коефіцієнту.

Згідно з означеною формулою, кожний включений до неї показник набуває певного рівня значущості.

Виходячи із запропонованого підходу, ефективність державного фінансового контролю в цілому та діяльності відповідного контролюючого органу зокрема, характеризується критеріями результативності, дієвості та економічності. Тому інтегральна оцінка ефективності є фактично сумарною

оцінкою значень стандартизованих показників, які визначають ці складові (критерії).

На основі поділу фактичних параметрів на їх стандартне значення визначаються стандарти обраних індикаторів. Таким чином:

$$s_i = \frac{x_i}{a_i}, \quad (2.3)$$

де x_i – фактичне значення показника;

a_i – стандартне значення показника.

Відповідно, розрахувавши стандартні значення параметрів на основі формули (2.3) формула (2.2) матиме наступний вид:

$$I = \sum_1^i \frac{x_i}{a_i} \cdot \omega_i \quad (2.4)$$

Після цього, і рамках реалізації інтегрального оцінювання визначаються стандартні значення індикаторів, які застосовують для формалізації критеріїв дієвості, економічності та результативності.

Оскільки система показників, які характеризують зазначені критерії буде різною в залежності від рівня управління контролюючого органу, оцінку мікроефективності, мезоефективності і макроефективності необхідно здійснювати окремо.

Розглянемо механізм оцінки мезоефективності на прикладі контрольно-ревізійного управління в Сумській області (КРУ в Сумській області) (тактичний рівень управління).

У якості стандартних значень були прийняті середні значення основних результативних показників діяльності КРУ в Сумській області за 2006-2010 рр. Вибір таких показників пов'язаний з тим, що дані індикатори діяльності органів державного фінансового контролю на мезорівні характери-

зують різні сторони його ефективності, а, отже, вибрані параметри є неоднорідними.

Одиниці виміру обраних індикаторів також відрізняються між собою. З огляду на це, необхідним виявляється проведення стандартизації визначених показників, в результаті чого вони будуть зведені до єдиної величини, яка не має вимірності. Крім того, це дозволить розрахувати відхилення обраних параметрів від їх середньостатистичного значення.

Провести ідентифікації вагомості кожного з параметрів можна з допомогою інтервальної оцінки, базуючись на фактичному значенні вибіркового коефіцієнту кореляції. Відомо, що значна кореляція між двома випадковими величинами завжди є свідченням існування деякого статистичного зв'язку в даній вибірці, але цей зв'язок не обов'язково повинна мати місце для іншої вибірки та мати причинно-наслідковий характер [118].

Для усунення недоліку коваріації нами був застосований лінійний коефіцієнт кореляції (або коефіцієнт кореляції Пірсона), який розробили К. Пірсон, Ф. Еджуорт та Р. Уелдон.

У табл. 2.1 відображено розраховані величини ваги кожного із індикаторів.

Таблиця 2.1

Розрахунки ваги показників мезоефективності державного фінансового контролю на прикладі контрольно-ревізійного управління в Сумській області на основі інтервальної оцінки (складено автором за даними Дод. Б.2)

Коефіцієнт кореляції Пірсона (r_{xy})	Значення ваги параметра (ω_i) в інтервальній оцінці	Склад показників (R, D, E) у відповідності з інтервальною оцінкою
0,05 – 0,14	1	D_8
0,15 – 0,25	2	R_5, D_7
0,26 – 0,35	3	D_6, E_2
0,36 – 0,45	4	E_3
0,46 – 0,56	5	D_3
0,57 – 0,66	6	D_2, D_4, E_1, E_4
0,67 – 0,76	7	R_1, R_3, E_5
0,77 – 0,86	8	R_4, D_5
0,87 – 0,97	9	R_2
0,98 і вище	10	D_1

Так, система параметрів, що складають інтегральну оцінку, матиме значення, наведені у табл. 2.2. Так, запропонована модель має економіко-математичний характер, відповідно, вона є суб'єктивною, достовірною та більш точною.

Таблиця 2.2
Величини показників та вагові коефіцієнти після процесу інтегральної оцінки мезоефективності державного фінансового контролю на прикладі контрольно-ревізійного управління в Сумській області
(складено автором за даними Дод. Б2)

<i>Показник</i>	<i>Значення ваги показника (ω_i)</i>	<i>Стандартне значення показника (a_i)</i>
<i>Показники, що характеризують критерій результативності (R)</i>		
Обсяг виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, тис. грн. (R_1)	7	79565,82
Обсяг виявлених фінансових порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, тис. грн. (R_2)	9	423483,95
Кількість управлінських рішень за результатами ревізій, комісійних перевірок (притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності), од. (R_3)	7	801
Кількість кримінальних справ, порушених за матеріалами ревізій, комісійних перевірок, од. (R_4)	8	29
Кількість осіб, яких притягнуто до адміністративної відповідальності, од. (R_5)	2	887
<i>Показники, що характеризують критерій дієвості (D)</i>		
Кількість проведених контрольних заходів, у т.ч. зустрічних звірок, од. (D_1)	10	1861
Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених контрольними заходами, од. (D_2)	6	606
Обсяг фінансових та матеріальних ресурсів, охоплених контрольними заходами, тис. грн. (D_3)	5	4326338,51
Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення, од. (D_4)	6	559
Кількість направлених інформацій про результати ревізій, комісійних перевірок для прийняття управлінських рішень, од. (D_5)	8	687
Кількість поданих висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій та нарахування платежів, од. (D_6)	3	465
Кількість переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій, комісійних перевірок, од. (D_7)	2	290
Кількість складених протоколів про адміністративні правопорушення, од. (D_8)	1	894

<i>Показники, що характеризують критерій економічності (E)</i>		
Обсяг бюджетного фінансування контролюючого органу, тис. грн. (E_1)	6	11533,54
Обсяг коштів, які витрачені на здійснення контрольних заходів, тис. грн. (E_2)	3	7142,8
Витрати часу на проведення контрольних заходів і реалізацію прийнятих рішень, год. (E_3)	4	12886,8
Обсяг усунення порушень, що стали причиною втрат фінансових і матеріальних ресурсів, тис. грн. (E_4)	6	34873,61
Обсяг усунення порушень, що не стали причиною втрат фінансових і матеріальних ресурсів, тис. грн. (E_5)	7	343288,70

Коефіцієнт кореляції розраховується за такою формулою:

$$r_{XY} = \frac{cov_{XY}}{\sigma_X \sigma_Y} = \frac{\sum (X - \bar{X})(Y - \bar{Y})}{\sqrt{\sum (X - \bar{X})^2 (Y - \bar{Y})^2}}, \quad (2.5)$$

де X і Y – абсолютні значення відповідних показників;

\bar{X} , \bar{Y} – середні значення відповідних показників.

Значення коефіцієнту кореляції варіюється від -1 до 1.

Виходячи з того, що сума значень всіх параметрів, обраних для формалізації критерію мезоефективності державного фінансового контролю не перевищує 100, вага кожного з них може варіюватись в інтервалі від 0 до 10.

Наступним етапом є визначення необхідності власне рівнів ефективності, що полягає у присвоєнні певного буквеного значення (A , B , V) розрахованій інтегральній оцінці в залежності від її значення.

На нашу думку, більшу ефективність матиме розширення типів оцінки мезоефективності державного фінансового контролю на основі аналізу ключових компонентів інтегральної оцінки, серед яких:

- критерію результативності (R),
- критерію дієвості (D),
- критерію економічності (I).

В результаті проведеного аналізу нами було умовно виділено 12 типів оцінок мезоефективності державного фінансового контролю (діяльності контролюючих органів).

З метою укрупненого визначення типів запропоновано застосовувати значення інтегрального показника мезоефективності ($EF_{\text{мезо}}$), який визначається за формулою:

$$EF_{\text{мезо}} = R\left(\sum_1^i \frac{x_i}{a_i} \cdot \omega_i\right) + D\left(\sum_1^j \frac{x_j}{a_j} \cdot \omega_j\right) + I\left(\sum_1^m \frac{x_m}{a_m} \cdot \omega_m\right) \quad (2.6)$$

Градація вказаних типів оцінок мезоефективності державного фінансового контролю в залежності від значення інтегрального показника наведена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Класифікація типів оцінок мезоефективності державного фінансового контролю в залежності від значення інтегрального показника
(складено автором)

Рівень мезоефективності	Значення $EF_{\text{мезо}}$	Значення R	Значення D	Значення I	Клас мезоефективності
Неефективність	0-19	$0 < P < 2$	$0 < D < 2$	$0 < E < 2$	Γ^{+++}
		$3 < P < 5$	$3 < D < 5$	$0 < E < 2$	Γ^{++}
		$6 < P < 8$	$6 < D < 8$	$2 < E < 3$	Γ^{+}
Низька ефективність	20-85	$9 < P < 11$	$9 < D < 11$	$2 < E < 3$	B^{+++}
		$12 < P < 15$	$12 < D < 24$	$4 < E < 10$	B^{++}
		$16 < P < 34$	$25 < D < 31$	$11 < E < 20$	B^{+}
Середня ефективність	86-149	$35 < P < 39$	$31 < D < 34$	$20 < E < 23$	B^{+++}
		$35 < P < 39$	$35 < D < 39$	$24 < E < 34$	B^{++}
		$40 < P < 59$	$40 < D < 50$	$35 < E < 40$	B^{+}
Висока ефективність	150 – $+\infty$	$59 < P < 74$	$50 < D < 64$	$41 < E < 54$	A^{+++}
		$75 < P < 89$	$65 < D < 80$	$55 < E < 69$	A^{++}
		$90 < P < +\infty$	$81 < D < +\infty$	$70 < E < +\infty$	A^{+}

Таким чином, згідно із запропонованим підходом ефективність державного фінансового контролю змінюється від 0 до $+\infty$, з відповідними рівнями мезоефективності. На нашу думку, з метою формування комплексної характеристики результативності діяльності відповідного контролюючого органу доцільно давати оцінку як на основі складових інтегральної оцінки (за критеріями ефективності), так і на основі інтегрального показника, оскільки ці лінгвістичні характеристики доповнюють одна одну.

Розглянемо практичну сторону запропоновано науково-методичного підходу. Приклад розрахунку інтегрального показника ($EF_{\text{мезо}}$) оцінки ефективності діяльності КРУ в Сумській області за 2006-2010 рр. за вищенаведеною методикою наведено в Додатку Б2.

Виходячи з розрахункових показників, що наведені Додатка Б2 можна зробити висновок, що ефективність діяльності КРУ в Сумській області була неоднорідною. За методикою інтегральної оцінки в 2006 р. мезоефективність державного фінансового контролю, що здійснювався даним контролюючим органом, визначалася як низько ефективна, оскільки значення інтегрального показника $EF_{\text{мезо}}$ становило 79,97, а згідно з даними табл. 2.8 відповідає діапазону значень від 20 до 85 пунктів. Це пояснюється відносно низькою результативністю діяльності контролюючого органу та незабезпеченістю економічності контрольних заходів. Те ж саме підтверджується аналізом складових інтегральної оцінки (R, I).

Однак відмітимо, що КРУ в Сумській області у 2006 р. показало достатньо високі показники, що характеризують критерій дієвості (D), за рахунок великої кількості проведених контрольних заходів і кількості підприємств, установ і організацій, охоплених цими заходами. В результаті, за даними запропонованої методики контролюючому органу присвоєно тип мезоефективності на рівні B^+ , який можна охарактеризувати, як низький рівень ефективності, але наближений до середнього.

Протилежна ситуація простежується протягом 2007-2010 рр.: відбувається підвищення ефективності діяльності КРУ в Сумській області у сфері державного фінансового контролю. Найбільший рівень ефективності діяльності контролюючого органу було досягнуто у 2007 р. Так, значення показника $EF_{\text{мезо}}^i$ становило 124,36 пункти, а за запропонованою класифікацією КРУ в Сумській області (табл. 2.3) відноситься до типу мезоефективності B^+ .

Протягом 2008-2010 рр. ефективність діяльності КРУ в Сумській області була знижена. У 2008 р. діяльність КРУ в Сумській області характери-

зувалася як середньо ефективною, а значення показника $EF_{\text{мезо}}^i$ становило 93,98 пункти, яке відповідає діапазону ефективності від 86 до 149 пунктів.

Відмічається збільшення значення показників результативності контролюючих заходів R до 27,92, що пояснюється зростанням обсягів виявлених фінансових порушень. Також значно зросли показники, що характеризують критерії економічності діяльності контролюючого органу (I). В цілому ж, аналіз складових інтегрального показника у 2007 р. дає можливість присвоїти КРУ в Сумській області тип мезоефективності на рівні B^{+++} .

Протягом 2009-2010 рр. мезоефективність діяльності КРУ в Сумській області була дещо знижена, але залишалася на рівні середньої ефективності, а, отже, контролюючому органу присвоєний тип ефективності на рівні B^{++} . Відмічається підвищення показників за критерієм результативності (R), однак значення параметрів, що характеризують критерій дієвості, були також знижені, що в цілому забезпечило падіння рівня ефективності.

Отже, протягом 2006-2010 рр. діяльність КРУ в Сумській області характеризувалася нестабільністю. Якщо в 2006 р. вона була низькоефективною, то протягом 2007-2010 рр. даний контролюючий орган забезпечив підвищення ефективності своєї контрольної діяльності. Незважаючи на це, значення цієї ефективності має відносно середній рівень.

Дослідження динаміки показників, які характеризують критерії результативності, дієвості та економічності, надають можливість встановити рівень ефективності діяльності контролюючого органу (зокрема на прикладі КРУ в Сумській області) та дозволяють виявити такі закономірності. З позиції динамічності зміни рівнів ефективності, чим більша результативність діяльності контролюючого органу, тим менша дієвість контрольних заходів, що ним здійснюються. Дійсно, протягом 2006-2010 рр. значення інтегральної оцінки критерію результативності збільшилося на 19,89 пункти (з 17,42 у 2006 р. до 37,31 у 2010 р.), а значення оцінки критерію дієвості, навпаки, зменшилося на 8,58 пункти (з 46,68 у 2006 р. до 38,10 у 2010 р.).

Проведене дослідження дозволяє зробити висновок про універсальність обраної моделі, що базується на розрахунку інтегрального показника мезоефективності за критеріями результативності, дієвості та економічності, а також про адекватність її результатів. Це дає можливість застосовувати дану методику при оцінці ефективності діяльності усіх органів контрольно-ревізійної служби шляхом типологізації категорій мезоефективності.

Для обґрунтування комплексної оцінювання ефективності державного фінансового контролю ($EF_{ДФК}$) постає питання взаємозалежності і взаємоузгодженості макро-, мезо- та макрорівнів оцінки ефективності діяльності контролюючих органів ($EF^{int}_{мікро/мезо/макро}$). Оскільки запропонований інтегральний показник, та його складові, дозволяють статично оцінити результативність, дієвість і економічність контрольних заходів, що здійснюються відповідними органами, шляхом встановлення рівня ефективності, умовою зростання ефективності в цілому, на наш погляд, є максимізація відповідних інтегральних показників на різних рівнях оцінки ефективності:

$$EF_{ДФК} \rightarrow \sum_{i=1}^n EF_i^{мікро} \xrightarrow{\max} \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m EF_{ij}^{мезо} \xrightarrow{\max} EF^{макро} \rightarrow \max \quad (2.7)$$

Виконання умови максимізації (2.7) пояснюється тим, що ефективність діяльності контролюючого органу регіонального рівня повністю забезпечується результативністю і дієвістю контрольних заходів, що здійснюється окремими ревізором (або відділом).

Теж саме можна стверджувати щодо діяльності відповідного контролюючого органу в цілому по країні. Загалом, така залежність дозволяє судити про рівень загальної ефективності державного фінансового контролю як сукупності оцінок ефективності відповідних контролюючих органів з відповідною ієрархічною структурою.

Автором визначено основні проблеми, що обмежують застосування окремих методів та інструментів при оцінці при оцінці ефективності державного фінансового контролю, зокрема:

- розгалуженість фінансових правовідносин у сфері державного фінансового контролю;
- визначення «внеску» державного фінансового контролю в рівень досягнення кінцевої мети;
- складність співставлення (за об'єктами, часовим і територіальним фактором) витрат на організацію діяльності окремого підрозділу суб'єкта державного фінансового контролю і обсягу відшкодованих збитків;
- необхідність оцінки ефективності як окремих заходів контролю, так і окремих контролюючих органів, які утворюють систему державного фінансового контролю;
- можливість кількісно оцінити ефективність державного фінансового контролю лише відносно контролюючих органів відповідного напрямку фінансового контролю з боку держави (у тому числі структурних одиниць цих органів або окремих працівників), а не в цілому за усіма контролюючими органами як єдиної системи державного фінансового контролю;
- багаторівневність оцінки (для оцінки ефективності окремої установи, відділу, працівника – мікрорівень, регіону – мезорівень, країни в цілому – макрорівень);
- складність узагальнення значної кількості оціночних характеристик, які відрізняються за економічним змістом, одиницями виміру, вагомістю тощо, а також залежно від рівня здійснення оцінки.

З метою вирішення цих проблем автором запропоновано ефективність державного фінансового контролю (EF^{int}) відповідного рівня (мікро-, мезо-, макро-) оцінювати на основі інтегрального індикатора:

$$EF^{\text{int}}_{\text{мікро/мезо/макро}} = \sum_{i=1}^I R_i + \sum_{j=1}^J D_j + \sum_{m=1}^M E_m = \sum_{i=1}^I \frac{x_i^R}{a_i^R} \cdot \omega_i^R + \sum_{j=1}^J \frac{x_j^D}{a_j^D} \cdot \omega_j^D + \sum_{m=1}^M \frac{x_m^E}{a_m^E} \cdot \omega_m^E, \quad (2.8)$$

де R_i, D_j, E_m – узагальнюючі показники по в групах індикаторів результативності, дієвості, економічної доцільності відповідно (конкретний склад показників в межах кожної групи залежить від рівня оцінки (мікро-, мезо-, макро-);

x_i^R, x_j^D, x_m^E – фактичне значення i -го, j -го, m -го показника у відповідних групах;

a_i^R, a_j^D, a_m^E – стандартне значення i -го, j -го, m -го показника у відповідних групах;

$\omega_i^R, \omega_j^D, \omega_m^E$ – питома вага i -го, j -го, m -го показника у відповідних групах (розраховується за допомогою інтервальної оцінки, базуючись на фактичному значенні вибіркового коефіцієнта кореляції).

На основі концептуальних підходів до механізму оцінки ефективності ДФК визначено напрямки удосконалення науково-методичного підходу до оцінки ефективності державного фінансового контролю на основі інтегральних показників ефективності державного фінансового контролю на мікро-, мезо-, макрорівнях, що дає змогу системно оцінювати державний фінансовий контроль як важливий елемент фінансової політики.

Удосконалення методичної оцінки ефективності системи державного фінансового контролю надає можливість отримати наступні результати:

- забезпечити економічну безпеку держави;
- збалансувати обсяги надходжень до державного та місцевого бюджетів;
- оптимізувати напрямки витрачання бюджетних коштів на потреби державних та місцевих бюджетів;
- більш повно задовольнити потреби суспільства;
- удосконалити управління державним та комунальним майном;

- забезпечити фінансову стабільність та самостійність регіонів, галузей та секторів.

Таким чином, економічну доцільність механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні можна визначити як позитивне сальдо величини виявлених порушень в діяльності суб'єктів державного фінансового контролю над величиною трансмісійних (організаційних) витрат, які були понесені на організацію експертної оцінки економічної ефективності державного фінансового контролю в Україні. При цьому дана ефективність оцінюється на всіх рівнях державного управління в сфері фінансів, а також надає можливість розглядати ряд неекономічних показників функціонування системи державного фінансового контролю, в тому числі іміджевий статус України як держави на міжнародній арені, який забезпечується непрямыми відносними показниками фінансової дисципліни, податкового тиску, рівня легкості ведення бізнесу, корумпованості виконавчої влади, що безпосередньо визначає ряд провідних міжнародних оцінок економічного розвитку України (рейтинги міжнародних організацій та агентств, оцінки міжнародних фінансових установ) та впливає на інвестиційний клімат, зовнішньоекономічну діяльність та ряд інших сфер діяльності.

2.3. Розробка пропозицій щодо удосконалення нормативно-правової, інформаційної, організаційної, кадрової складових механізму оцінки ефективності системи державного фінансового контролю в Україні

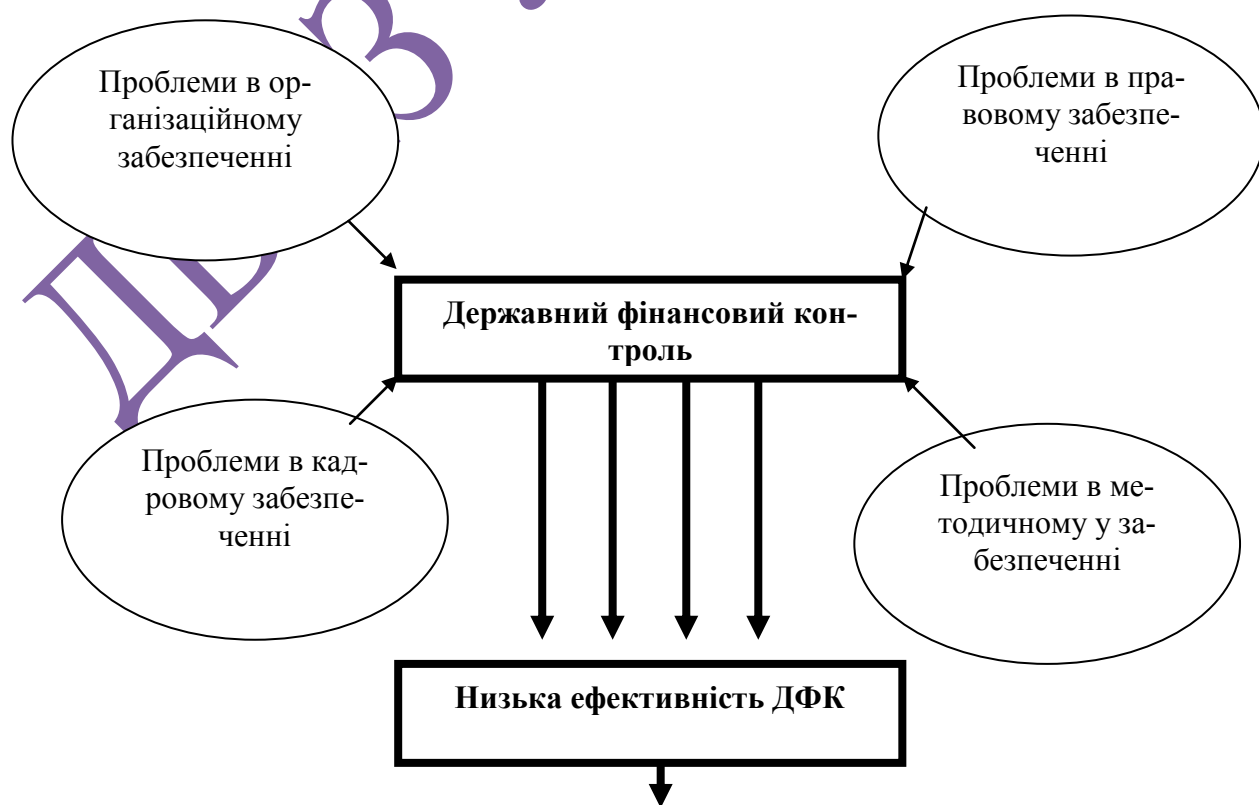
В сучасних умовах функціонування системи державного фінансового контролю для механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю характерними є певні недоліки в елементах його забезпечення, зокрема для організації ефективного підходу до механізму оцінки ефективності

державного фінансового контролю в Україні необхідним є подальше удосконалення нормативно-правової, інформаційної, організаційної, кадрової складових механізму оцінки ефективності системи ДФК.

Тенденції посилення ролі бюджетних ресурсів в процесі реалізації фінансової політики в Україні в останні роки визначили зростання значимості державного фінансового контролю як провідного інструменту забезпечення ефективності використання обмежених фінансових ресурсів в умовах прискореного зростання суспільних потреб в якісних адміністративних послугах держави.

Особливості функціонування системи державного фінансового контролю в Україні визначаються не лише історичними умовами її формування, але й матеріальними компонентами в складі нормативно-законодавчого, кадрового, організаційного та інформаційного забезпечення. Становлення та розвиток сучасної системи ДФК в Україні слід розглядати з моменту отримання незалежності.

Комплекс проблем в діяльності державного фінансового контролю в Україні наведено на рис. 2.9.



Потреба в удосконаленні системи ДФК України

Рис. 2.9. Сучасні проблеми розвитку забезпечення державного фінансового контролю

(складено автором на основі [187, 188, 193, 98, 24, 63, 64, 61, 158, 159])

Більшість науковців погоджуються, що неефективність фінансової політики впливає з низької компетенції посадових осіб, які приймають управлінські рішення щодо акумулювання фінансових ресурсів та напрямків і структури їх використання. У той же час слід зазначити, що на даний час з точки зору держави система фінансового контролю в країні не є ефективною [180, 181, 183]. Це пов'язано з тим, що спостерігається тенденція зростання нецільового витрачання коштів, існують проблеми в системі формування, розподілу, перерозподілу та витрачання фінансових ресурсів, управлінні державним та комунальним майном, прийнятті ефективних управлінських рішень.

На думку автора, дана проблема є комплексною і включає ряд складових. Найбільшим недоліком в порівнянні з іноземними державами [113, 115, 116] є відсутність чіткого, взаємоузгодженого та всеохоплюючого нормативно-правового забезпечення, що пояснюється існуванням значної кількості нормативно-правових активів, які регулюють діяльність окремих суб'єктів ДФК і мають ряд логічних протиріч. Це призводить не лише до дублювання повноважень окремими суб'єктами ДФК та, як результат, до надлишкового витрачання бюджетних коштів, але й до неповного і несистемного охоплення об'єктів контролю. З огляду на це, принципи ДФК, виділені в підрозділі 1.1, не виконуються.

Систематизувавши наукові погляди стосовно сучасних проблем розвитку державного фінансового контролю в Україні [187, 188, 193, 98, 24, 63, 64, 61, 158, 159], можна узагальнити, що *в сучасній системі фінансового контролю найбільш суттєвими є наступні недоліки:*

- відсутність єдиного законодавчого забезпечення;
- нерівномірний розподіл функцій та повноважень суб'єктів ДФК, в тому числі поширене дублювання функцій та відсутність контролю за окремими ділянками;
- низька фінансова культура об'єктів контролю;
- незначні розміри відшкодування завданих державі збитків;
- низька підготовка кадрів суб'єктів контролю;
- висока частка попереднього та наступного державного контролю.

Розглянемо кожний блок сучасних недоліків системи державного фінансового контролю більш докладно.

1. В даний час до нормативно-правового забезпечення ДФК в сфері фінансів в Україні відноситься Бюджетний кодекс України, закони та підзаконні акти. При цьому положення окремих інструкцій щодо безпосереднього державного фінансового контролю окремих контрольних суб'єктів мають неоднозначні трактування, що призводить до порушення прав об'єктів перевірок. Недосконалість чинного законодавства є причиною не лише методичних помилок і недоліків при проведенні заходів контролю, але й методологічних розбіжностей в розумінні суб'єктно-об'єктної основи контролю, підстав, умов та порядку проведення контрольних заходів.

Систематизувавши основні недоліки в нормативно-правовому забезпеченні системи державного фінансового контролю, слід виділити:

- неврегульованість загальних процедур в процесі здійснення бюджетного контролю;
- відсутність єдиного підходу до розуміння та трактування правового та функціонального статусу, прав і повноважень суб'єктів державного фінансового контролю та їх підпорядкування;
- неврегульованість переліку органів державного фінансового контролю, яким надано право здійснювати фінансовий контроль в бюджетній сфері;

- не системна визначеність повноважень вищих органів державного фінансового контролю, порядку їх діяльності, взаємозв'язків;
- відсутність чіткої методології контрольного процесу та регламентації стандартів державного фінансового контролю використання сфері бюджетних коштів, управління комунальним та державним майном;
- відсутність законодавчо визначеної методики оцінки ефективності діяльності суб'єктів системи державного фінансового контролю загалом та окремих установ і організацій зокрема.

На даний час в Україні відсутні системні нормативно-правові акти (затверджено лише Податковий кодекс України, відсутній Закон України «Про державний фінансовий контроль»), що призводить до відсутності системного та стратегічного підходу в плануванні та розвитку державного фінансового контролю в Україні.

З метою забезпечення подальшого гармонічного розвитку системи державного фінансового контролю необхідним є формування нормативно-правового забезпечення як єдиної методологічної основи контролю та методичного базису проведення контрольних заходів. Так, єдиний закон надасть можливість чітко визначити функції і завдання кожного суб'єкту контролю, узагальнить об'єкти, напрямки та методи проведення контрольних заходів, систематизує терміни та порядок організації державного фінансового контролю.

Внаслідок суперечності норм Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2004-2011 роки Конституції та ряду законів України її не було реалізовано. Однією з головних проблем є відсутність зворотного зв'язку між результатами контролю та узагальненими управлінськими діями, які впливають з результатів державного фінансового контролю. Це призводить до зниження ефективності контролю, виникнення перешкод в розвитку національної економіки, нецільовому використанні державних фінансових ресурсів та майна, зростанню тіньового секто-

ру та легалізації незаконних доходів. В результаті цього до теперішнього часу відсутня загальна методологія контрольного процесу в Україні.

Для усунення зазначених недоліків необхідним є узгодження нормативно-правового законодавства (в першу чергу Бюджетного та Податкового кодексів), прийняття єдиного системного Закону України «Про систему державного фінансового контролю», що надасть змогу усунути суперечності в законодавчому полі та створити єдину методологічну основу для діяльності як суб'єктів, так і об'єктів державного фінансового контролю.

2. Нерівномірний розподіл функцій та повноважень суб'єктів контролю, в тому числі поширене дублювання функцій та відсутність контролю за окремими ділянками, є причиною порушення принципів системності, ефективності, дієвості та всеохоплюючого характеру. В умовах українських реалій дана проблема призводить до значної кількості контрольних заходів стосовно об'єкту контролю з відсутністю координації діяльності між суб'єктами державного фінансового контролю. Разом з тим, дублювання повноважень та різні нормативно-правові (підвідомчі) акти, не сприяють створенню методологічно єдиної, системної основи державного фінансового контролю в Україні.

Вирішення даної групи проблем також пов'язане з удосконаленням нормативно-правового забезпечення в частині визначення функціональних прав та обов'язків кожного з учасників контрольного процесу, термінів та процедур контрольних заходів. Це дозволить не лише більш якісно координувати діяльність суб'єктів державного фінансового контролю та виконуваними функції, але й зменшити фінансові витрати від дублювання повноважень для державного бюджету та на забезпечення контрольного процесу для об'єктів контролю (зменшення кількості контрольних заходів, зниження числа працівників, які супроводжують контрольний процес зі сторони об'єкта державного фінансового контролю).

Відсутність єдиного методичного та методологічного забезпечення для всіх суб'єктів державного фінансового контролю призводить до різнонапря-

мленого синергетичного ефекту системи державного фінансового контролю. У той же час, відповідно до провідного закордонного досвіду [36, 18, 53, 63, 64], необхідно визначити оптимальний рівень співвідношення документальних та фактичних контрольних заходів з урахуванням ризикоорієнтованого підходу до державного фінансового контролю найбільш ризикових ділянок формування та витрачання державних коштів, управління державним і комунальним майном. Такі заходи дозволять в рамках оптимізованої структури апарату суб'єктів державного фінансового контролю оперативно реагувати на сучасні тенденції порушень фінансової дисципліни та економити кошти на організацію виїзних контрольних (фактичних) заходів на неризикові об'єкти контролю.

В той же час для забезпечення незалежності та об'єктивності контрольних процесів важливим є формування Головного контрольно-ревізійного управління України як незалежного органу центральної влади, що підпорядковується безпосередньо голові виконавчої влади в Україні (Президенту України). Це дозволить сформувати систему зважування та противаг при плануванні (законодавча влада – Верховна Рада України) та реалізації фінансових рішень (виконавча влада – Президент України, Кабінет міністрів України), та контролі з боку кожної з гілок влади (з боку законодавчої влади – Рахункова палата України, з боку виконавчої влади - Контрольно-ревізійне управління України).

Дані заходи дозволять чітко структурувати систему суб'єктів державного фінансового контролю, а саме:

- I ступінь суб'єктів державного фінансового контролю: на рівні гілок влади - Головне контрольно-ревізійне управління України та Рахункова палата України;
- II ступінь суб'єктів державного фінансового контролю: суб'єкти зовнішнього спрямування - Державне казначейство України, Державна податкова адміністрація України, Державна митна служба України;

- III ступінь суб'єктів державного фінансового контролю: суб'єкти внутрішнього спрямування - всі контрольно-ревізійні підрозділи міністерств, відомств, інших органів виконавчої влади на рівні держави та місцевого самоврядування, інших головних розпорядників бюджетних ресурсів та органів місцевого самоврядування.

При цьому ступінь ефективності взаємодії між суб'єктами державного фінансового контролю різних рівнів визначатиметься саме рівнем координації діяльності в формах обміну інформацією, проведення освітніх програм тощо. При цьому в Конституції України Рахункову палату визнано вищим органом державного фінансового контролю, проте вона фактично не виконує своїх функцій як спеціального органу зовнішнього державного фінансового аудиту, оскільки у нормативно-правових документах не визначено її основні напрямки роботи, а саме:

- фінансовий аудит;
- аудит ефективності;
- аудит відповідальності.

При цьому забезпечення незалежності Рахункової палати України можливим є лише у випадку надання їй статусу незалежного вищого органу державного фінансово-економічного контролю, тобто усунення сучасного ієрархічного підпорядкування Верховній раді України. В той же час нинішній вектор діяльності Рахункової палати України свідчить про контрольно-ревізійне спрямування діяльності Рахункової палати України, що впливає з переважання в складі її структурних підрозділів контрольно-ревізійного спрямування. При цьому Рахункова палата України в основу своїх завдань ставить контроль за господарською та фінансовою діяльністю суб'єктів господарювання, що належить до функціональних повноважень Головного контрольно-ревізійного управління України та частково дублює його функції.

Тому пропонується зміну акцентів в діяльності Рахункової палати з контрольно-ревізійної діяльності до аналітичної діяльності, що надасть змо-

гу виявляти сучасні напрямки неефективного використання бюджетних ресурсів і визначати єдині напрямки реалізації управлінських рішень з метою мінімізації завданих державі економічних збитків, при цьому пріоритетним інструментом мають бути аналітичні дослідження динаміки, структури та напрямків використання бюджетних коштів.

Дані матеріали, узагальненні за якісними критеріями, мають подаватися до вищих органів державної влади – Президента, Кабінету Міністрів та Верховної Ради для формування інформаційного забезпечення про причини неефективного використання фінансових потоків та їх усунення на законодавчій основі. А координація діяльності з Головним контрольно-ревізійним управлінням України надасть Рахунковій палаті України первинні дані щодо використання державних ресурсів на основі проведених ревізійних та контрольних заходів.

Важливим напрямом подальшого розвитку Рахункової палати України є науково-дослідницька робота як інструмент превентивного реагування на зовнішні виклики фінансової системи та можливість оптимізувати бюджетні надходження з одночасною максимізацією суспільних потреб в умовах використання обмежених бюджетних коштів.

В той же час в квітні 2011 р. прийнято положення про Державну фінансову інспекцію України, яка також входить до системи суб'єктів державного фінансового контролю як орган влади для реалізації державної фінансової політики та забезпечення координації діяльності між Міністерством фінансів та урядом. На даний орган покладено функції не лише забезпечення політики у сфері державного фінансового контролю, але й визначення напрямків удосконалення системи державного фінансового контролю загалом, що є можливим за рахунок тісної співпраці як з Мінфіном, так і з Кабінетом Міністрів.

Для удосконалення функціональної діяльності Рахункової палати можливим є забезпечення її діяльності за територіальним принципом при створенні територіальних представництв, які б проводили безпосередній законо-

давчий контроль формування доходів та використання видатків державного і місцевих бюджетів. В той же час актуальним є ліквідація фінансових відділів виконавчих комітетів в сфері контролю доходів та видатків місцевих бюджетів, які функціонують у містах обласного та районного значення, та одночасно не підпорядковуються органам виконавчої влади – Міністерству фінансів та фінансовим комітетам обласних державних адміністрацій, хоча фінансування даних фінансових відділів відбувається за рахунок фінансових ресурсів державного бюджету.

В той же час явним є дублювання повноважень та функцій Держфінінспекція України з іншими органами в сфері державного фінансового контролю, зокрема: ГоловКРУ, Рахунковою палатою, Державним казначейством та іншими, оскільки в наведеному положенні про Державну фінансову інспекцію України вказано, що одними з завдань даного органу є реалізація державного фінансового контролю за фінансовими ресурсами бюджету та державним майном, оцінка дотримання законодавства в сфері тендерних закупівель за державні кошти, перевіряє стан фінансової дисципліни підприємств незалежно від форми їх власності та повторює ряд функцій інших суб'єктів державного фінансового контролю, що призводить не лише до нецільового використання коштів на фінансування структурних підрозділ системи державного фінансового контролю, але й стримує формування уніфікованого механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні.

Незважаючи на існуючі організаційні суперечності виконання Державною фінансовою інспекцією своїх функцій безперечною перевагою її діяльності є нормативне закріплення можливості залучення до її діяльності в окремих питаннях вчених та фахівців, які можуть на основі розроблених концептуальних науково-практичних методик оцінки ефективності державного фінансового контролю проводити діагностику діяльності суб'єктів ДФК за територіальною, часовою, зональною ознакою. При цьому інструментами діяльності Державної фінансової інспекції є державний фінансовий аудит та перевірка державних закупівель, що дає змогу реалізовувати попе-

редній та наступний фінансовий контроль, проте не надає можливості використання поточного фінансового контролю для встановлення відхилень використання фінансових ресурсів в процесі проведення бюджетних правовідносин і оперативного їх корегування.

За інституційним підпорядкуванням Державна фінансова інспекція підпорядкована Міністерству фінансів України, що забезпечує можливість реалізовувати фінансову політику вищими органами виконавчої влади. В той же час необхідною умовою побудови дійсно дієвого механізму державного фінансового контролю в Україні є реалізація принципу фінансової автономності суб'єктів державного фінансового контролю, що надасть можливість як для суб'єктів ДФК законодавчого, так і виконавчого фінансового контролю реалізовувати свої повноваження незалежно від політичних, економічних, соціальних та інших чинників в державі.

Для забезпечення дієвого зовнішнього контролю над суб'єктами державного фінансового контролю в світовій практиці передбачається формування координаційних підрозділів між окремими гілками влади з чітко визначеним інституційними підпорядкуванням, порядком кадрового, інформаційного, організаційного, нормативно-правового та фінансового забезпечення діяльності даного підрозділу. Даний координаційний підрозділ повинен сприяти розвитку як внутрішнього, так і зовнішнього державного фінансового контролю, при цьому забезпечувати розробку, впровадження та контроль за реалізацією принципів та функціональних процедур, якими керуються всі суб'єкти внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю, оскільки в даний час в Україні діють лише Стандарти державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного та комунального майна, проте відсутніми є чіткі, регламентовані та уніфіковані правила, прийоми та способи державного фінансового контролю на підприємствах.

Оскільки за результатами впровадження даних стандартів в міжнародній практиці визначено позитивний ефект від використання уніфікованих

способів та контрольних процедур, що підвищують якість контрольного процесу загалом та дозволяють підвищити рівень фінансової дисципліни розпорядників бюджетних коштів.

Фактично діяльність Державної фінансової інспекції можна розглядати як спробу створення над інституційного координаційного комітету з питань моніторингу політики в сфері фінансів, проте в такому випадку відсутнім є політична, економічна та кадрова незалежність Державної фінансової інспекції від Міністерства фінансів та уряду та не визначено порядку, інструментів та форм взаємодії між законодавчою та виконавчою владою в особі Президента, Верховної Ради та Кабінету Міністрів.

Тобто єдина система побудови державного фінансового контролю має враховувати його інституційний поділ на законодавчий та виконавчий державний фінансовий контроль, що передбачає реалізацію контрольних процедур за реалізацією бюджету ззовні зі сторони Рахункової палати та проведення контрольних процедур в підсистемі виконавчої влади відповідальним суб'єктом, координацію діяльності якого, в тому числі в розрізі кадрового, методичного, організаційного, інформаційного, фінансового забезпечення, здійснюватися Кабінет Міністрів України та міністерство фінансів України

3. Для дослідження особливостей розвитку державного фінансового контролю в сучасній Україні важливим є визначення динаміки показників контрольних перевірок, комплексна оцінка ефективності даних заходів. Це дозволить визначити вузькі місця в системі державного фінансового контролю та визначити пропозиції щодо удосконалення інструментарію проведення процедур організації та реалізації державного фінансового контролю в Україні в різних сферах та напрямках. Діяльність Головки КРУ за період 2006-2011 рр. мала на меті забезпечення достатнього рівня фінансово-бюджетної дисципліни в Україні.

Тому основним недоліком сучасного методичного забезпечення системи державного фінансового контролю є відсутність визначених та науко-

во-обґрунтованих методик оцінювання ефективності діяльності суб'єктів державного фінансового контролю за окремими напрямками їх діяльності та структурними підрозділами.

В той же час можна виділити цілу групу недоліків організаційного забезпечення системи державного фінансового контролю, а саме:

- відсутність профілактичного характеру превентивної діяльності суб'єктів системи загалом;
- низький рівень співпраці з громадськістю щодо підвищення рівня фінансової дисципліни та бюджетної обізнаності у форму нарад, круглих столів, тренінгів, письмових та усних роз'яснень;
- недостатня практика впровадження науково-методичних розробок щодо оцінювання ефективності використання фінансових потоків;
- дублювання та паралельне виконання одних і тих же завдань і функцій окремими підрозділами та установами загалом внаслідок низького рівня координації та узгодження їх діяльності;
- неврегульованість персональної відповідальності осіб, що перешкоджають безпосередній, прямій та своєчасній реалізації контрольно-ревізійних заходів.

Тому можна вважати, що фінансова культура об'єктів державного фінансового контролю дійсно досить низька, оскільки за період аналізу в рамках проведення контрольних процедур в більшості об'єктів перевірок було виявлено фінансові порушення.

Результати проведеного фінансового контролю ГоловокРУ за період аналізу, відображені у табл. 2.4 та табл. Б1 (Додаток Б), свідчать про низьку фінансову дисципліну, оскільки фінансові порушення виявлено більш ніж в половині об'єктів.

Таблиця 2.4

Динаміка об'єктів контролю та об'єктів з порушеннями, виявлених державним фінансовим контролем в Україні протягом 2006-2010 рр.

(складено автором на основі [10-15])

<i>Показник</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
Кількість контрольних заходів, тис. од.	35,4	17,6	16,4	16,4	15,4
Кількість об'єктів контролю, тис. підприємств, у тому числі:	31,9	16,6	15,6	15,4	14,3
- бюджетних установ, тис. од.	15,9	10	10,6	10,0	9,4
Кількість об'єктів з порушеннями, тис. од.	14	13,5	13,9	14,6	13,5

Так, протягом перших двох місяців 2011 р. було проведено контрольні перевірки на 2,1 тис. підприємств та організаціях, при цьому на 1,9 тис. з них виявлені фінансові порушення на загальну суму 1,3 млрд. грн. Такі показники вказують на низьку фінансову відповідальність, погану фінансову дисципліну та значні відхилення в організації фінансової роботи суб'єктів господарювання України.

В той же час сума фінансових порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних потоків за період 2006-2010 рр., зростає приблизно на 34,6 млрд. грн. При цьому спостерігалось зростання абсолютних показників фінансових порушень в бюджетній та небюджетній сферах, а також втрачених можливостей доходу. За результатом проведеного аналізу, слід відмітити, що відбувалося заниження вартості активів в обліку та утворення залишків грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей та використання державних коштів, передбачених на придбання товарів, робіт і послуг, без встановлених конкурентних процедур.

З метою визначення сучасних тенденцій державного фінансового контролю в табл. 2.5 наведена систематизація фінансових порушень з використанням бюджетних коштів.

Таблиця 2.5

Систематизація фінансових порушень з використанням бюджетних коштів, виявлених ГоловКРУ в Україні за у 2004-2010 роках, млн. грн.

(складено автором на основі [8-15])

<i>Показник</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
Загальна сума порушень, у тому числі:	542	1810,6	1600,9	2205,3	3703,1	3433,7	35126,9

<i>Показник</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
- недоотримання фінансових ресурсів	118,8	453,7	500,2	325,0	1275,2	1459,0	2533,7
- незаконні витрати ресурсів	295,3	1164,7	886,6	1332,5	2057,3	1605,2	25964,9
- нецільові витрати ресурсів	64,1	151,1	142	322,1	264,7	313,1	3067,9
- недостача коштів та матеріальних цінностей	63,8	41,1	72,1	225,7	105,9	56,4	3560,4

Слід відмітити, що основними фінансовими порушеннями, які призвели до фінансових втрат, в тому числі бюджетних потоків, є незаконні витрати ресурсів та недоотримання фінансових ресурсів, що вказує на низьку якість фінансового планування і визначає необхідність активізації попереднього фінансового контролю, оскільки розмір фінансових відшкодувань втрачених ресурсів є неспівставним з розміром завданих фінансових збитків. В той же час, сума виявлених фінансових порушень Рахунковою палатою України за результатами проведення держкого фінансового контролю вказує на зростаючу динаміку фінансових правопорушень.

Крім того протягом перших двох місяців 2011 р. загальна сума порушень складала 1,1 млрд. грн., що вказує на нижчі темпи здійснення та виявлення фінансових порушень на початку бюджетного року.

Систематизація бюджетних порушень за період аналізу [81-91] дозволила виявити такі їх вади:

- порушення бюджетного законодавства при використанні коштів Державного бюджету;
- фінансові втрати в результаті прийняття неефективних управлінських рішень;
- порушення цільового призначення коштів, виділених з резервного фонду Державного бюджету;
- порушення при проведенні тендерних закупівель (порушення тендерних процедур, завищення вартості тендерних пропозицій);

- використання бюджетних коштів з порушенням нормативно-правових основ;
- порушення термінів і порядку фінансового планування державних видатків;
- переведення державних фінансових ресурсів у дебіторську заборгованість;
- проведення фінансування за рахунок державних ресурсів на одні й ті ж потреби з бюджетів різних рівнів;
- порушення щодо розміщення та виконання державних замовлень.

Проведений аналіз дозволив визначити, що основними причинами виникнення фінансових порушень є:

- недоліки в планування доходів та видатків державного бюджету, недоліки в процесі адміністрування доходів та проведення розподілу і перерозподілу державних фінансових ресурсів;
- недоліки у використанні фінансових потоків за цільовим призначенням згідно з визначеними нормативними процедурами та терміном їх проведення;
- навмисні зловживання в сфері управлінських рішень щодо фінансових ресурсів та державного майна.

Вважаємо, що державний фінансовий контроль повинен проводитися відповідно до сучасних тенденцій фінансових порушень, що забезпечить ціле орієнтований підхід до організації державного фінансового контролю та враховувати ризик орієнтований характер державного фінансового контролю у витрачанні державних фінансових ресурсів та управлінні державним і комунальним майном.

4. Однією з найбільших проблем в сучасній системі фінансового контролю в Україні є незначні розміри компенсування завданих державі збитків, що пов'язано з переважанням в структурі контрольних заходів саме поточного та наступного контролю над попереднім контролем у сфері фінансів. За

період аналізу значно зросло відшкодування і поновлення незаконних витрат та витрат, проведених не за цільовим призначенням, недостач фінансових та матеріальних ресурсів в Україні (табл. 2.6).

Найбільшу питому вагу при цьому займали відшкодування незаконних витрат та надходження доходів. Як видно з табл. 2.6, за період 2004-2010 рр. спостерігалось значне коливання відношення сум відшкодування до загального порушення фінансової дисципліни в Україні від 50,2% в 2004 р. до 5,0% в 2010 р. При цьому за період з 2005 р. по 2008 р. даний показник був нижче 40%, що вказує на неефективність фінансового контролю в даний період та невиконання базових принципів державного фінансового контролю.

З виявлених фінансових порушень, які не стали причиною отримання втрат матеріальних і фінансових потоків, протягом перших двох місяців 2011 р. в розмірі 5,6 млрд. грн. за приписами Головки КРУ забезпечено усунення порушень в розмірі 0,8 млрд. грн. та прийнято 2,1 тис. управлінських рішень, направлених на підвищення ефективності бюджетного використання фінансових ресурсів, що не забезпечує ефективної контрольної функції державного фінансового контролю та вказує на низьку фінансову відповідальність посадових осіб за прийняті управлінські рішення.

Таблиця 2.6

Відшкодування і поновлення втрат фінансових і матеріальних потоків в Україні за 2004-2010 рр.

(складено автором на основі [8-15])

Показник	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
----------	------	------	------	------	------	------	------

<i>Показник</i>	<i>2004</i>	<i>2005</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
Загальна сума відшкодувань, млн. грн., у тому числі:	272	597,1	370,8	884,1	1276,9	1446,4	1751,4
- надійшло доходів, млн. грн.	36,7	59,9	89,2	159,2	259,9	437,5	691,7
- відшкодовано незаконних витрат, млн. грн.	178,6	505,9	234,8	550,2	818,7	900,5	1059,8
- поновлено нецільових витрат, млн. грн.	15	16,9	35,4	138,3	154,3	91,1	136,0
- відшкодовано недостач, млн. грн.	41,7	14,4	11,4	36,4	44	17,3	896,2
Відношення суми відшкодування до загальної суми фінансових порушень, %	50,2	33,0	23,2	40,1	34,5	75,2	5,0

Для вирішення розглянутої сукупності проблем в сучасній системі державного фінансового контролю необхідно перенести акцент з наступного державного фінансового контролю на попередній, що надасть можливість зменшувати втрати бюджетних коштів з різних причин. У той же час, на нашу думку, виникає потреба в посиленні на законодавчому рівні персональної відповідальності за порушення фінансової дисципліни, нецільового витрачання коштів. Як результат, це призведе до зростання розмірів відшкодування завданих державі збитків.

5. Більшість фінансових порушень безпосередньо пов'язана з низьким рівнем підготовки кадрів об'єктів контролю. Так, як свідчать результати дослідження, представлені у табл. 2.7, протягом досліджуваного періоду спостерігалася низька персональна відповідальність порушників фінансової дисципліни.

Таблиця 2.7

Персональна відповідальність порушників фінансової дисципліни в

Україні за 2006-2010 рр.

(складено автором на основі [10-15])

<i>Показник</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
Притягнуто до адміністративної відповідальності, тис. посадових ос.	19,5	22,9	30,9	34,9	29,5
Притягнуто до матеріальної відповідальності, тис. посадових ос.	2,3	3,6	4,0	2,9	2,5

<i>Показник</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
Притягнуто до дисциплінарної відповідальності, тис. посадових ос.	8,4	9,8	10,4	11,0	8,2
в тому числі: - звільнено, ос.	71	136	100	109	96
Передано матеріалів до правоохоронних органів, тис. контрольних заходів	8,3	8,2	6,8	6,2	6,2
Порушено кримінальних справ, од.	626	899	843	939	1433
Відшкодовано посадовими особами, млн. грн.	2,9	3,5	5,8	5,3	15,9
Кількість управлінських рішень за результатами перевірки, тис. од.	12,7	19,4	19,1	17,6	15,1

У результаті цього за період аналізу (табл. 2.7) чисельність притягнутих до адміністративної відповідальності посадових осіб зросла на 10 тис. чоловік; чисельність притягнутих до матеріальної відповідальності посадових осіб збільшилась на 0,2 тис. чоловік; чисельність притягнутих до дисциплінарної відповідальності посадових осіб зменшилась на 0,2 тис. чоловік, в тому числі чисельність звільнених осіб зросла з 71 особи в 2006 р. до 96 посадових осіб в 2010 р. Це вказує на низьку персональну матеріальну відповідальність посадових осіб і негативно впливає на рівень професійної відповідальності працівників об'єктів державного фінансового контролю.

За результатами проведеного державного фінансового контролю за період 2006-2010 рр. кількість переданих матеріалів до правоохоронних органів зменшилася на 2,1 тис. контрольних заходів, в той же час чисельність порушених кримінальних справ зросла на 807 од., а відшкодування посадовими особами – на 13 млн. грн.

З однієї сторони, це вказує на зростання персональної відповідальності посадових осіб, а з іншої – на неспівставність суми матеріального відшкодування з величиною фінансових порушень, і вказує на потребу удосконалення системи державного фінансового контролю в Україні. Незважаючи на те, що кількість прийнятих управлінських рішень за результатами контрольних заходів зросла на 2,4 тис. управлінських рішень за 2006-2010 рр., динаміка суми фінансових порушень зростала. Це свідчить про неефективність прийнятих управлінських рішень та механізму їх практичної реалізації і контролю

кінцевого результату, а також цілепокладання системи державного фінансового контролю в цілому.

В зарубіжній практиці набула поширення практика самофінансування органів ДФК за рахунок коштів (5-10%), що були виявлені як фінансові порушення, пов'язані з нецільовим фінансуванням державних програм, що з одного боку може призвести до формування потужної бази матеріального розвитку системи державного фінансового контролю, перепідготовки фахівців центрального та територіальних апаратів суб'єктів державного фінансового контролю, а з іншого може призвести до зворотних негативних тенденцій посилення контрольного тягара над об'єктами державного фінансового контролю і порушення принципів системи державного фінансового контролю, що наведені в підрозділі 1.1 дисертаційного дослідження.

Для чіткого нормативного регулювання прав, обов'язків та відповідальності бюджетних організацій як об'єктів контролю та фінансових контролерів як суб'єктів контролю необхідно:

- впроваджувати нові нормативи фінансового планування та контролю, законодавчо визначити межі предмету та об'єкту державного фінансового контролю на кожному рівні розподілу та використання бюджетних коштів,
- визначити в посадових інструкціях та Законі України «Про державний фінансовий контроль» фінансову відповідальність службовців як об'єктів, так і суб'єктів державного фінансового контролю. Причому акцент має стояти не на дисциплінарну, а на матеріальну та кримінальну відповідальність. Це надасть можливість усунути значну частину порушень фінансової дисципліни, пов'язаних із некомпетентністю посадових осіб, помилками та навмисними фінансовими порушеннями при плануванні, управлінні, розподілі та витрачанні фінансових ресурсів, а також контролю за їх ефективністю як кінцевого етапу процесу фінансової перевірки.

Для удосконалення кадрового забезпечення складової системи державного фінансового контролю в Україні пропонується введення обов'язкової персональної підготовки посадових осіб бюджетних установ та підприємств в формі планових семінарів, тренінгів, курсів підвищення кваліфікації, майстер-класів, спрямованих на інформування про зміни законодавчого та методичного забезпечення, типові порушення фінансової дисципліни та сучасні тенденції державного фінансового контролю.

6. Узагальнення особливостей форм державного фінансового контролю, вказує на різний розподіл та використання його форм в Україні та більшості пострадянських країн та розвинених країнах, що наочно відображено на рис. 2.10.

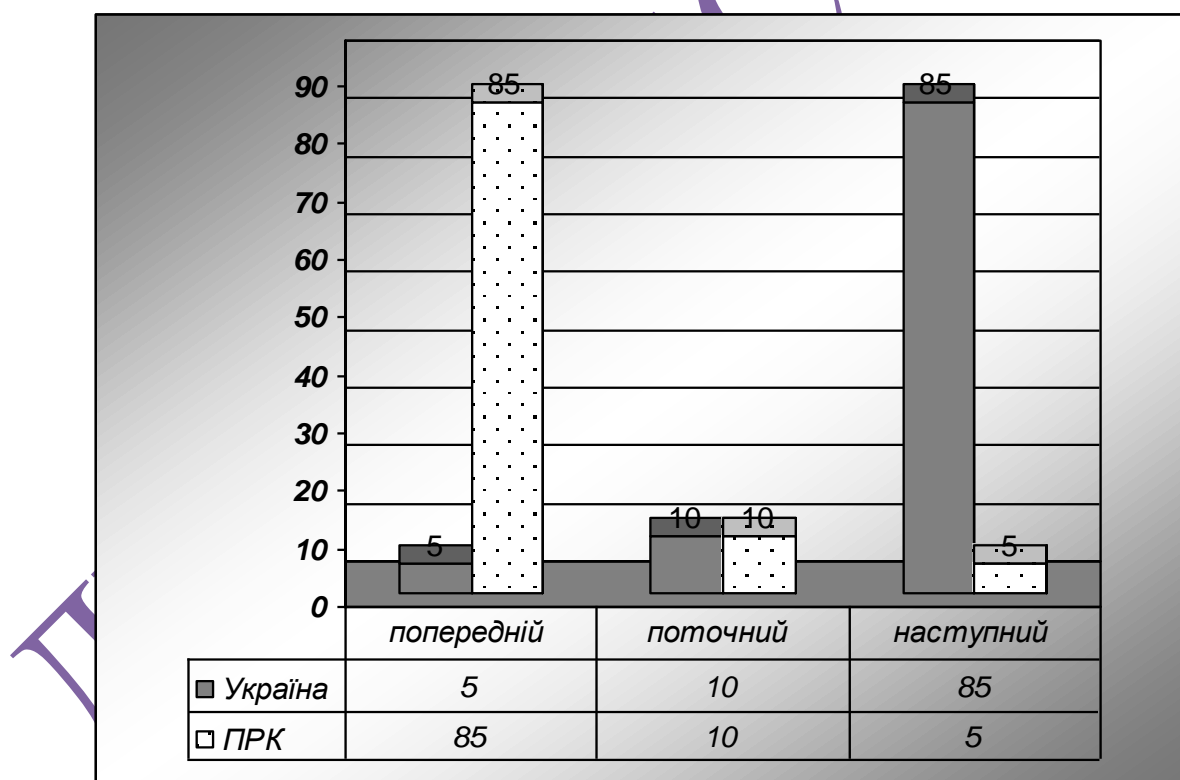


Рис. 2.10. Питома вага форм державного фінансового контролю в залежності від етапу його проведення в Україні та розвинених країнах, %
(складено автором на основі [36, 1, 48, 121, 151])

Враховуючи, що за оцінками науковців та практиків-фінансистів близько 90% всіх контрольних заходів мають форму наступного контролю шляхом проведення ревізії, це призводить до існування існуючих недоліків в побудові бюджетної системи.

Про необхідність впровадження попереднього фінансового контролю свідчать дані щодо ефективності саме попереднього фінансового планування та контролю напрямків адміністрування, витрачання, збереження фінансових ресурсів, наведені у табл. 2.8.

Для усунення даного істотного недоліку організації контрольних заходів в Україні пропонується нормативно-правове закріплення перенесення акценту з наступного державного фінансового контролю на попередній на законодавчому рівні

Таблиця 2.8

Результати проведення контрольних заходів профілактичного спрямування ГоловКРУ в Україні за 2006-2010 рр., млрд. грн.

(складено автором на основі [10-15])

<i>Показник</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
Поновлено в обліку підприємств, установ і організацій суму заниження вартості активів та оприбутковано їх лишки	4,8	8,5	8,3	5,6	14,5
Попереджено незаконні видатки коштів шляхом зменшення завищеної кредиторської заборгованості	0,07	0,13	0,02	0,01	0,11
Зменшено бюджетних призначень /асигнувань	0,05	0,16	0,06	0,09	0,21
Відкориговано суму взятих зобов'язань понад затверджені асигнування	0,01	0,02	0,1	0,01	0,91
Разом	4,93	8,81	8,48	5,71	15,73

Аналіз проблем державного фінансового контролю в Україні вказує на існування розбалансованості її функціонування загалом, в тому числі в рамках кожного елемента забезпечення його проведення, що визначає низький рівень його ефективності на даному етапі. Таким чином, наведені рекомендації

дації щодо удосконалення державного фінансового контролю в Україні призведуть до покращення функціонування органів державного фінансового контролю, підвищення координації між різними суб'єктами, ефективності витрачання державних фінансових ресурсів і управління державним і комунальним майном.

Таким чином, сучасний стан та проблеми розвитку механізму державного фінансового контролю визначаються специфікою його законодавчого, фінансового, кадрового та інформаційного забезпечення, що значно знижує кількісні (економічні) показники ефективності виявлення фінансових порушень при досить високому їх рівні як при використанні державних фінансових ресурсів і майна, так і в платіжній дисципліні суб'єктів господарювання.

Сучасний стан координації діяльності суб'єктів ДФК визначається наступними факторами:

- існуванням загальної фінансової політики на рівні держави та єдиного цілепокладання діяльності бюджетних організацій та установ для максимально раціонального використання бюджетних коштів та державного майна;
- необхідністю забезпечення задоволення потреб суспільства в умовах обмежених фінансових ресурсів та зростаючих запитів якості адміністративних потреб держави;
- об'єктивністю аналітично-інформаційного узагальнення діяльності суб'єктів та об'єктів державного фінансового контролю для формування та корегування загальної концепції фінансової політики держави;
- результативністю використання методів та інструментів запобігання і протидії бюджетним порушенням в сучасних умовах діяльності суб'єктів та об'єктів державного фінансового контролю;
- законодавчою виваженістю та закріпленістю певного рівня координації та взаємодії між суб'єктами та об'єктами ДФК в процесі здійснення контрольних-ревізійних заходів.

Провівши узагальнення проблем в нормативно-правовій, інформаційній, організаційній, кадровій складових механізми оцінювання ефективності системи ДФК в Україні, можна визначити наступні загальні напрямки удосконалення даних елементів забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю для підвищення оперативності, доцільності та економічності координаційних заходів між окремими елементами системи ДФК в Україні:

- посилення інформаційної координації діяльності суб'єктів та об'єктів ДФК в процесі здійснення контрольно-ревізійних заходів та реалізації інформаційно-аналітичної функції;
- уніфікація обміну інформацією між ГоловКРУ та правоохоронними органами щодо можливих напрямків та тенденцій порушення бюджетних норм і стандартів, що були виявлені на попередній, поточній або наступній стадії фінансового контролю;
- удосконалення формування критеріїв та кількісних показників, на основі яких визначаються оцінки ефективності діяльності суб'єктів державного фінансового контролю в територіальному, структурному або зональному напрямках.

Автором проведено дослідження нормативно-правової, інформаційної, організаційної, кадрової складових механізму оцінки ефективності існуючої системи державного фінансового контролю в Україні, яке дозволило визначити перелік основних проблем за кожною з цих складових та розробити пропозиції щодо їх вирішення, зокрема:

- невідповідність нормативно-правової бази (розроблено пропозиції щодо ліквідації неоднозначного трактування цілого ряду інструкцій, узгодження бюджетного та податкового кодексів, розробки профільного закону, забезпечення відповідності Концепції розвитку державного фінансового контролю ряду законодавчих актів тощо);

- невідповідність ієрархії розподілу функцій та повноважень суб'єктів контролю (розроблено пропозиції щодо визначення оптимального рівня співвідношення документальних та фактичних контрольних заходів з урахуванням ризик-орієнтованого підходу до державного фінансового контролю, оптимізації структури суб'єктів державного фінансового контролю та забезпечення координації їх функцій, термінів та процедур контрольних заходів);
- низька фінансова культура об'єктів контролю (розмір виявлених порушень зріс в 32 рази за 2006–2010 рр., контрольні перевірки протягом I кварталу 2011 р. виявили фінансові правопорушення на 90,5 % об'єктах), незначні розміри відшкодування завданих державі збитків (якщо в 2004 р. відношення суми відшкодування до загальної суми фінансових порушень складало 50,2 %, то в 2010 р. – лише 5 %). Для вирішення цих проблем запропоновано змінити структуру видів ДФК в напрямку перенесення акцентів з наступного ДФК на попередній (в Україні 5 % контрольних заходів входять до групи заходів попереднього контролю, 10 % – поточного, 85 % – наступного);
- низький рівень персональної відповідальності суб'єктів та об'єктів контролю (протягом 2006–2010 рр. кількість притягнутих до матеріальної відповідальності посадових осіб збільшилась лише на 0,2 тис. осіб, до дисциплінарної – взагалі зменшилась на 0,2 тис. осіб, кількість переданих матеріалів до правоохоронних органів зменшилась на 2,1 тис. од.). Для вирішення цієї проблеми розроблено ряд пропозицій щодо коригування посадових інструкцій, підвищення рівня професійної підготовки працівників контролюючих органів.

Удосконалення сучасної системи забезпечення механізму оцінки державного фінансового контролю вимагає наступних заходів:

- уніфікації нормативно-правового забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю;
- уніфікації методологічного підходу до формування та розвитку контрольних процесу з урахуванням його стратегічної спрямованості;
- визначення можливості застосування сучасних інструментів та контрольних процедур в процесі реалізації бюджетного контролю;
- оптимізація організаційної структури механізму оцінки державного фінансового контролю;
- формування сучасних підходів до кадрового забезпечення механізму оцінки державного фінансового контролю шляхом пожиттєвого навчання працівників об'єктів та суб'єктів державного фінансового контролю;
- удосконалення методів механізму оцінки державного фінансового контролю;
- формування логічної та системної інфраструктури інформаційно-комунікаційного забезпечення механізму оцінки державного фінансового контролю;
- якісного поліпшення кількісно вираженого фінансового та матеріально-технічного забезпечення механізму оцінки державного фінансового контролю;
- забезпечення ґрунтовної координації діяльності механізму оцінки державного фінансового контролю з одночасною реалізацією аналітично-інформаційної функцій.

Висновки до розділу 2

У другому розділі «**Організаційне та методичне забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні**» обґрунтовано концептуальні засади функціонування механізму оцінювання ефективності державного фінансового контролю, удосконалено критеріальну базу здійснення цієї оцінки, досліджено ефективність сучасної системи державного фінансового контролю та розроблено пропозиції щодо удосконалення нормативно-правової, інформаційної, організаційної, кадрової складових механізму оцінки.

1. Механізм оцінювання ефективності державного фінансового контролю включає нормативно-правове, інформаційне, організаційне, кадрове забезпечення процесу оцінювання, а також ряд методів (аналітичних, діагностичних, евристичних) та інструментів. Таким чином, завдання полягає в розробці методичної бази оцінювання та нормативному її затвердженні, формуванні цілісного комплексу організаційних заходів щодо її проведення, забезпеченні оперативності та відповідальності контролюючих органів, адекватності інформаційно-аналітичної бази здійснення оцінювання сучасним стандартам тощо. Проаналізувавши основні проблеми розвитку та реалізації державного фінансового контролю в Україні, а також існуючі методики оцінювання його ефективності, автором запропоновано застосування інтегрального показника для оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів. Застосування єдиної системи оцінювання ефективності державного фінансового контролю дозволяє оцінювати ступінь досягнення поставлених цілей щодо підвищенню ефективності використання фінансових потоків держави за допомогою комплексу таких критеріїв: результативності, дієвості, економічності.

2. Як свідчить проведене дослідження, організаційна інфраструктура механізму державного фінансового контролю в Україні визначається якістю сучасного законодавчого, організаційного, методичного, інформаційного, кадрового та фінансового забезпечення, тому в даний час об'єктивно можна виділити цілий ряд проблем та недоліків реалізації державного фінансового

контролю в Україні. Серед основних проблем можна визначити наступні: неповністю розроблені законодавчі акти, в тому числі відсутність галузевого закону про регулювання державного фінансового контролю; дублювання функцій та водночас неповне охоплення фінансовим контролем окремих ділянок; низька ефективність економічної відповідальності за фінансові порушення; проблеми кадрового та інформаційного забезпечення на об'єктах контролю різних рівнів; переважання фактичного контролю (поточного та наступного) над плановим (попереднім).

3. На основі узагальнення сучасних проблем розвитку державного фінансового контролю, визначено актуальність формування інституційно-організаційного механізму оцінювання ефективності державного фінансового контролю в системі фінансових відносин. Виділивши проблеми існуючих методик, було побудовано механізм оцінювання ефективності державного фінансового контролю з урахуванням фактору багаторівневості та виділено критерії, згідно з якими здійснюється зазначена оцінювання в розмірі окремих рівнів та елементів контролю, а також з урахуванням необхідності реалізації відповідних управлінських рішень.

Проведення діагностики ефективності державного фінансового контролю через оцінювання ефективності діяльності контролюючих органів є однією з пріоритетних функцій державного управління. Вона має на меті вчасне виявлення відхилень від норм, відповідності та ефективності діяльності органів контролю, рівня впливу на управління фінансовими ресурсами та майном. Крім того, на основі проведення оцінювання ефективності державного фінансового контролю розробляються рекомендації та пропозиції стосовно покращення даного процесу та діяльності його суб'єктів.

4. Використання загальної методики спростить порівняння ефективності витрачання державних коштів як між окремими контролюючими органами, так і між різними регіональними підрозділами цих органів. Невиконання запропонованих критеріїв свідчить про переважно неефективний механізм державного фінансового контролю та реалізації контрольних заходів. У так-

тичних і стратегічних цілях, які стоять перед органами державного управління, необхідно враховувати недоліки, що виявлені при оцінюванні ефективності державного фінансового контролю та впроваджувати дієві заходи щодо підвищення його ефективності з урахуванням зарубіжного і наявного вітчизняного досвіду.

Основні положення даного розділу опубліковані автором в роботах [42, 43, 44, 45, 180, 185, 186].

ДВНЗ УАБС НБУ

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ЗДІЙСНЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ В БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ

3.1. Розробка механізму дистанційного аудиту бюджетної ефективності на основі ризик-орієнтованого підходу

Дефіцит фінансування окремих бюджетних програм та організацій, неефективне використання бюджетних коштів, існування значної кількості порушень і шахрайств в процесі розподілу та використання фінансових ресурсів вказує на необхідність визначення напрямків удосконалення методики оцінювання ефективності бюджетного аудиту.

З огляду на це, в практиці організації державного фінансового контролю необхідним є застосування програмно-цільового методу оцінки ефективності бюджетних коштів, який спрямований не лише на забезпечення контролю доцільності проведення витрат, а, перш за все, на оцінку відповідності напрямків використання коштів їх бюджетним приписам та аналіз ефективності їх використання з метою визначення резервів раціонального використання. Дані фактори зумовлюють необхідність удосконалення сучасної системи державного фінансового контролю, в тому числі за рахунок використання провідного світового досвіду, методів та інструментів, способів та технологій.

При цьому сучасні провідні тенденції розвитку державного фінансового контролю вказують на необхідність моніторингу ефективності самої організації фінансового контролю на всіх рівнях, що можливе лише за умови існування концептуального механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю. Тому органи системи державного фінансового контролю в даному випадку можуть виступати як суб'єкти державного фінансового

контролю, так об'єкти державного фінансового контролю в процесі оцінки ефективності діяльності системи державного фінансового контролю загалом, на окремих її рівнях, по напрямках роботи та посадових особах.

Систематизувавши можливі напрямки використання програмно-цільового методу аудиту бюджетної ефективності, можна визначити цілі його реалізації.

Метою аудиту бюджетної ефективності є моніторинг реалізації фінансових відносин з проведенням поточного аналізу для оперативного корегування фінансування, а також подальшим прийняттям управлінських рішень з питань бюджету. Даний моніторинг проводиться як головними розпорядниками коштів, так і зовнішніми суб'єктами – державними контрольно-ревізійними органами.

У відповідних нормативно-правових актах стверджується, що мета фінансово-господарського аудиту полягає у забезпеченні правильності ведення та дотримання нормативів бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності, відповідності законодавчим нормам, ефективності витрачання коштів з бюджету, використання державного і комунального майна, а також ефективного фінансового контролю бюджетних установ.

В той же час, згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» аудит є формою перевірки даних, які надані бухгалтерським обліком, і синтетичних показників фінансової звітності для визначення думки аудитора щодо їх достовірності, точності, об'єктивності, обґрунтованості [78]. Тому роль фінансово-господарського аудиту полягає не стільки в забезпеченні правильності організації обліку та цільовому спрямуванні бюджетних коштів, скільки у здійсненні реальної оцінки стану організації фінансової звітності та бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання, ефективності використання бюджетних ресурсів тощо. Тобто аудит повинен мати, перш за все, превентивний та оціночний характер.

Запровадження державного фінансового аудиту в різних сферах бюджетної системи регулюються документами нормативно-правового забезпечення, а саме:

- Бюджетним кодексом України;
- Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Постановою Кабінету Міністрів України від 22.05.2002 р. за № 685 «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю»;
- Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 р. за № 38-р «Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі»;
- Постановою Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 р. за № 1777 «Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ»;
- Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. за № 158-р «Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю»;
- Наказом Міністерства Фінансів України від 14.01.08р. за № 19 «Про паспорти бюджетних програм».

В той же час визначення поняття державного аудиту наявне лише в Господарському кодексі України та Законі України «Про державну контрольно-ревізійну службу України», де також вказано, що державний аудит є формою державного фінансового контролю, визначено плановий порядок проведення державного фінансового аудиту, проте ці відомості відсутні в Бюджетному кодексі України, що безпосередньо регулював порядок затвердження та виконання державного та місцевих бюджетів України. Існує певна законодавча неузгодженість визначення суб'єктів державного аудиту, оскільки Господарський кодекс України та Закон України «Про державну конт-

рольно-ревізійну службу України» визначають суб'єктами державного аудиту Рахункову палату України та органи Державної контрольно-ревізійної служби, Бюджетний кодекс України - Рахункову палату України та Головне контрольно-ревізійне управління. Також в Бюджетному кодексі України відсутніми є плановий порядок здійснення державного аудиту та підстави для його проведення.

Недоліком законодавчого забезпечення державного аудиту є відсутність регулювання переліку завдань, функцій, повноважень та прав державного аудитора в Господарському та Бюджетному кодексах України, а також в Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу України», а методичні рекомендації щодо його проведення є неповними і не забезпечують суцільної, безперервної та системної реалізації державного фінансового аудиту як однієї з форм державного фінансового контролю. В тому числі це пояснюється неузгодженістю порядку допуску державного аудитора на об'єкт аудиту його керівником та низьким рівнем реакції на виявлені та задокументовані порушення організації обліку та складання фінансової звітності в бюджетних установах та організаціях.

Формування та реалізації державної концепції реалізації фінансово-господарського аудиту актуалізується у зв'язку з низьким рівнем бюджетної дисципліни, значними зловживаннями при формуванні, розподілі, перерозподілі та використанні бюджетних коштів і державного і комунального майна, прийнятті управлінських рішень щодо господарсько-фінансової діяльності бюджетних установ в усіх сферах.

Загалом фінансово-господарський аудит можна визначити як одну з форм державного фінансового контролю, що має на меті попередження та запобігання порушенням фінансової дисципліни та повинна забезпечити цільове використання бюджетних ресурсів відповідно до встановлених бюджетних програм в рамках діяльності відповідних розпорядників бюджетних коштів.

Основними завданнями фінансово-господарського аудиту є:

- сприяння правильності організації та ведення бухгалтерського обліку в бюджетних установах та організаціях;
- сприяння правильності складання та вчасності подання фінансової, податкової, статистичної, управлінської звітності в бюджетних установах та організаціях;
- забезпечення організації внутрішнього контролю та аналізу в бюджетних установах та організаціях для визначення внутрішніх резервів зростання ефективності державного фінансового контролю загалом.

Об'єктом фінансово-господарський аудит є державні установи, суб'єктами – органи ДКРС, а предметом їх діяльності – контрольний процес дослідження первинних, аналітичних та зведених документів, організації бухгалтерського обліку та складання фінансової, податкової, статистичної та управлінської звітності, організації системи внутрішнього аналізу та контролю.

Реалізація фінансово-господарського аудиту напрямлена на наступні об'єкти:

- планові документи;
- фінансово-господарські операції;
- бухгалтерський облік;
- господарські договори;
- рішення уповноважених співробітників головних розпорядників коштів щодо питань фінансової та господарської діяльності бюджетної установи;
- фінансова звітність та звітність за результатами внутрішньогосподарського фінансового контролю.

Визначальним елементом фінансово-господарського аудиту є оцінка ризиків і їх впливу на кінцеві результати фінансово-господарської діяльності та показники фінансової звітності установи в будь-якій бюджетній сфері.

При цьому оцінка ризиків реалізується системно, на всіх етапах фінансово-господарського аудиту. *Законодавством визначена наступна функціональна схема реалізації фінансово-господарського аудиту (рис. 3.1).*

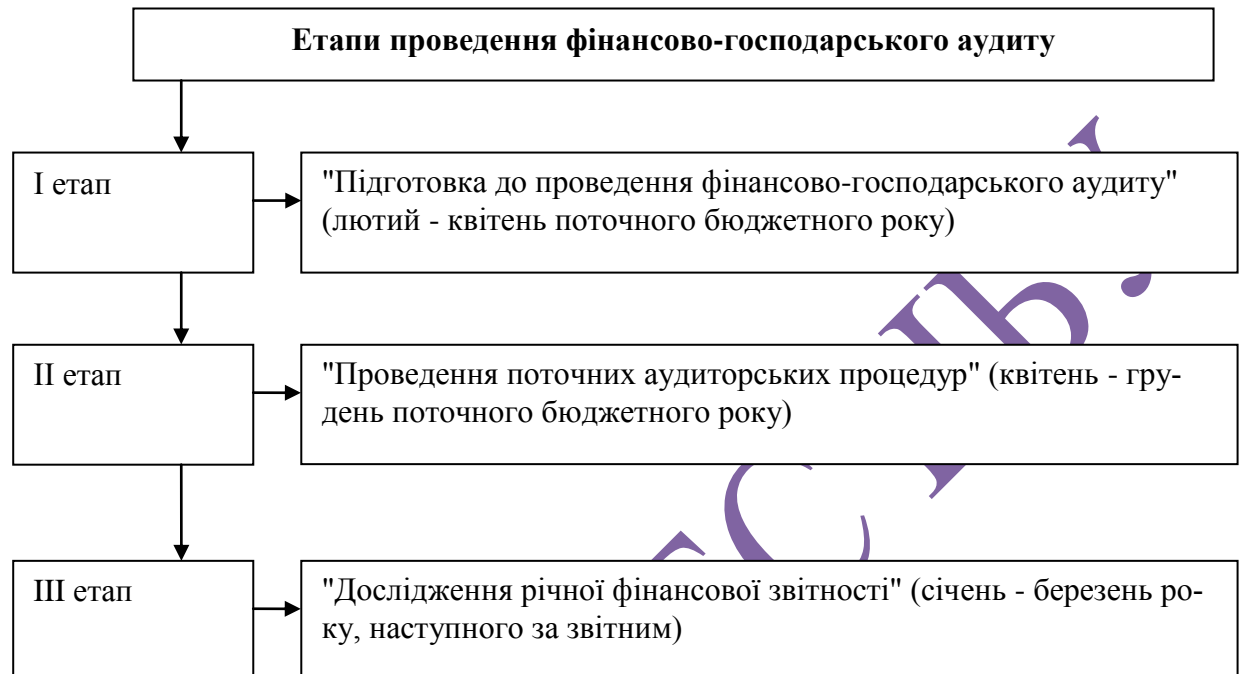


Рис. 3.1. Функціональна схема реалізації фінансово-господарського аудиту (складено автором на основі [112])

На нашу думку, дана схема, не забезпечує превентивний характер фінансово-господарського аудиту, оскільки поточна фінансово-господарська діяльність фактично підлягає аудиту в II-IV кварталах року, а річна фінансова звітність - в I кварталі року, наступного за звітним. Тому *для реалізації превентивного та попереджувального характеру державного фінансового контролю пропонується оптимізувати даний механізм таким чином:*

- в процесі планування використання коштів та майна окремою бюджетною установою чи організацією в плановому періоді проводити аудит ефективності господарських рішень до початку даного планового періоду;
- в рамках поточного бюджетного періоду проводити реалізацію поточного фінансово-господарського аудиту та здійснювати по-

передню оцінку фінансової звітності й результатів ефективності використання коштів;

- за результатами звітного періоду узагальнювати звітність щодо діяльності бюджетної установи чи організації і визначати вплив корегування даної діяльності внаслідок отримання інформації за результатами фінансово-господарського аудиту.

Запропонована схема реалізації фінансово-господарського аудиту має вигляд, наведений на рис. 3.2.

Різновиди державного аудиту включають:

- державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм;
- державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів;
- державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання;
- державний фінансовий аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних організацій та установ [105, 106].

Відповідно, *завданнями аудиту бюджетної ефективності є:*

- оцінка ефективності реалізації бюджетних програм в різних сферах;
- визначення рівня досягнення мети та завдань реалізації бюджетних програм, причин відхилення планових та фактичних показників;
- проведення аналізу та формування управлінського рішення на основі релевантної інформації;
- формування інформаційної бази для підвищення кваліфікації співробітників як бюджетних організацій, так і органів фінансового контролю.

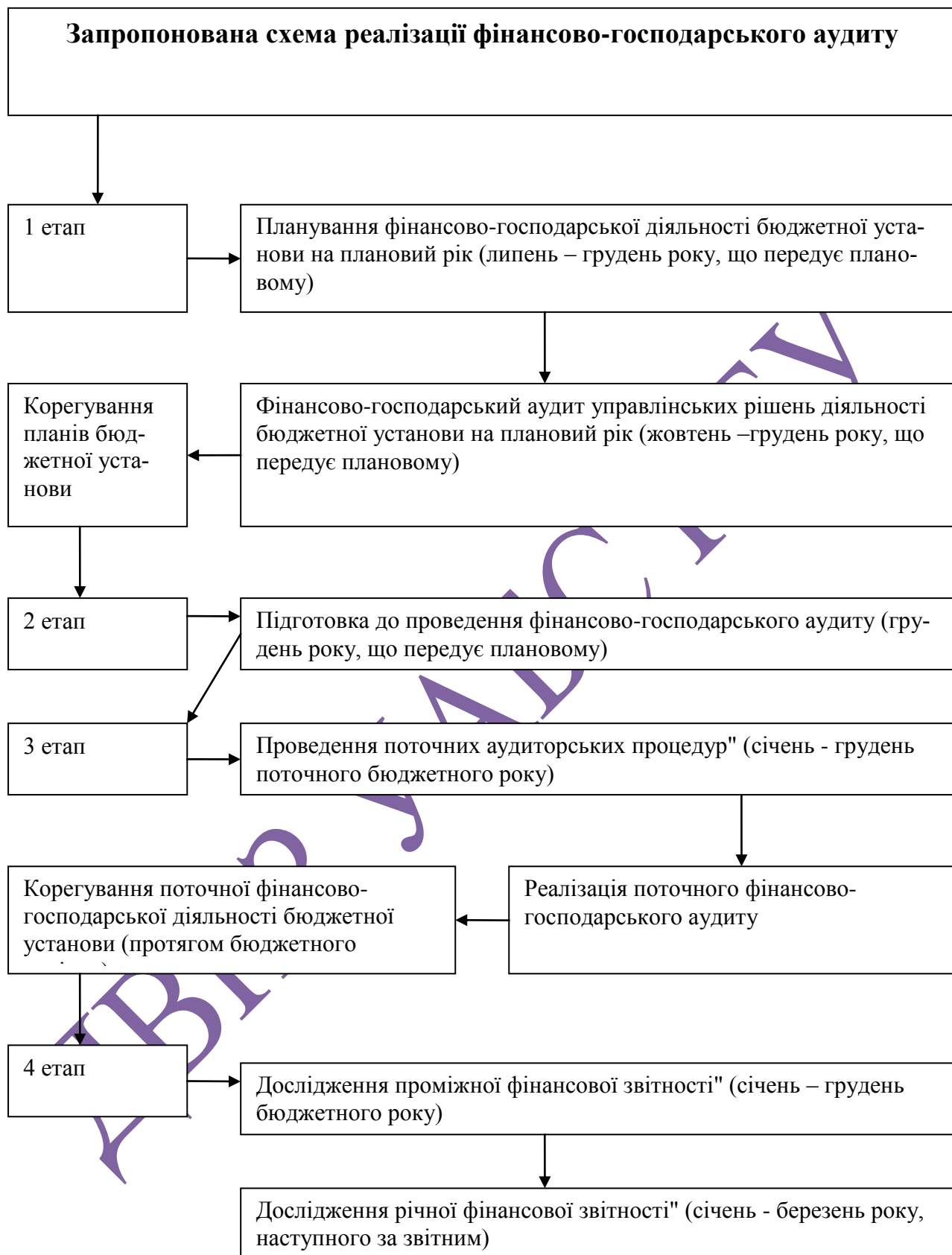


Рис. 3.2. Запропонована схема реалізації фінансово-господарського аудиту

(складено автором)

Аудит ефективності при цьому слід розглядати як системне дослідження ефективності реалізації управлінських рішень щодо організації діяльності бюджетних установ в усіх сферах бюджетної системи, який має цілеспрямований, організований та експертно-аналітичний характер.

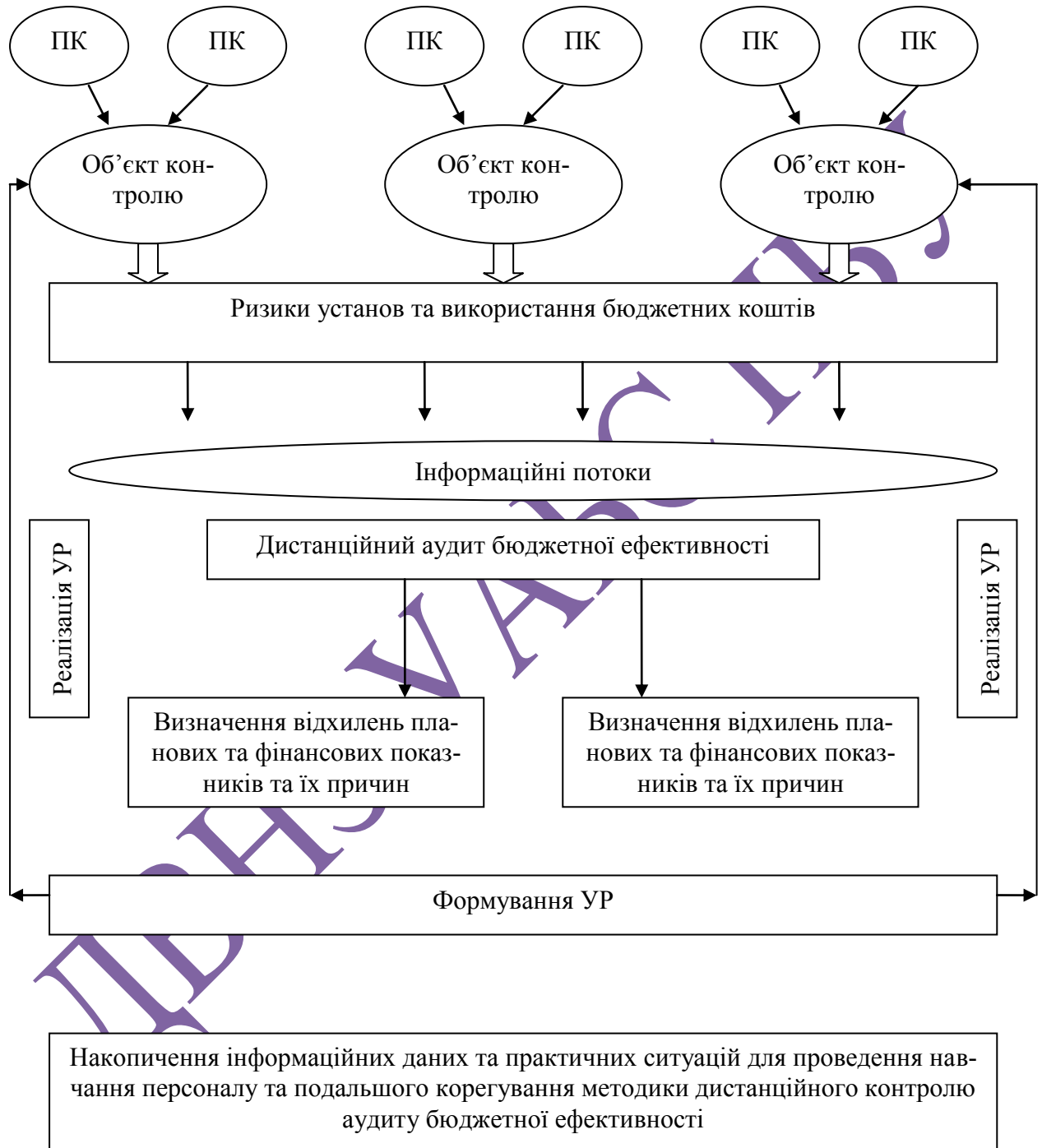
Елементи системи аудиту ефективності відображені на рис. 3.3.

Основою організації аудиту бюджетної ефективності є інформаційне забезпечення, оскільки для забезпечення поточного фінансового контролю найбільш прийнятною є модель дистанційного фінансового контролю для одночасного забезпечення аудиту бюджетної ефективності та принципу ефективності ДФК на основі ризикоорієнтованого підходу.



Рис. 3.3. Елементи системи аудиту ефективності (складено автором на основі)

Концептуальна модель проведення аудиту бюджетної ефективності на основі ризикоорієнтованого підходу наведена на рис. 3.4.



ПК – показники для державного фінансового контролю
 УР – управлінське рішення

Рис. 3.4. Концептуальна модель проведення аудиту бюджетної ефективності на основі ризикоорієнтованого підходу (складено автором)

Відповідно до досвіду Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI *аудит ефективності має три ключових напрямки:*

- перевірка економічності;
- перевірка ефективності;
- перевірка результативності.

Ризикоорієнтований підхід проведення дистанційного аудиту бюджетної ефективності спрямований на організацію фінансового контролю не за всіма об'єктами, а за найбільш ризикованими. При цьому ступінь ризикованості визначається параметром бюджетної репутації та є динамічним і має накопичувальну економічну основу.

Критерій бюджетної репутації вказує на відповідність фінансових установ на рівні окремої бюджетної установи та організації, бюджетного процесу чи потоку вимогам законодавства, цільовому призначенню бюджетних ресурсів. Даний критерій визначається накопичувальною системою і, таким чином, має комплексний характер, оскільки надає оцінку бюджетної ефективності за ряд календарних періодів (років).

На підставі дистанційного аудиту бюджетної ефективності найбільш ризикоорієнтованих об'єктів державного фінансового контролю визначається альтернатива:

- проведення виїзного фінансового контролю установи;
- прийняття управлінського рішення щодо відхилень фінансових показників дистанційно та оцінка міри їх корегування.

Головними критеріями реалізації господарсько-фінансового аудиту в бюджетній сфері є:

- достовірність вхідних та вихідних даних;
- адекватність методик аудиту щодо формування, систематизації, обробки та аналізу інформації, яка отримана для проведення аудиту;

- забезпечення вчасності та достовірності оприлюднення результатів, які були отримані в результаті аудиту.

Методична основа фінансового аудиту бюджетної ефективності визначає *етапи проведення даного методу фінансового контролю*, зокрема:

1) *на підготовчому етапі аудиту бюджетної ефективності:*

- систематизується інформація про сферу державного фінансового контролю;
- проводиться збір даних про способи та методи бюджетної програми об'єкту контролю;
- визначаються показники реалізації бюджету;
- визначаються критерії реалізації бюджету;
- опрацьовуються проблеми аудиту бюджетної ефективності реалізації бюджету;
- вибираються гіпотези аудиту ефективності реалізації бюджету;
- визначається форма та канали зворотного зв'язку аудиту ефективності реалізації бюджету;
- формується гіпотеза та припущення аудиту ефективності реалізації бюджету;
- складається план та програма аудиту ефективності реалізації бюджету.

2) *на поточному етапі аудиту ефективності реалізації бюджету:*

- формуються інформаційні поля аудиту;
- проводиться дистанційний аудит;
- аналізується отримана інформація;
- визначається ступінь довіри за рівнем ризикоорієнтованого підходу;
- формуються результати та визначаються управлінські рішення за результатами аудиту ефективності реалізації бюджету;

3) *на кінцевому етапі аудиту ефективності реалізації бюджету:*

- формується аудиторський звіт;
- проводиться контроль за реалізацією управлінських рішень, які були прийняті за результатами поточного етапу аудиту ефективності реалізації бюджету;
- передається інформація в єдиний інформаційний банк для подальшої підготовки персоналу об'єктів та суб'єктів державного фінансового контролю.

Предметною основою реалізації фінансово-господарського аудиту в бюджетних установах в усіх сферах є:

1. Стадія збору та перевірки інформації, що визначає достовірність визначення показників витрат та їх ефективності:

- адекватність визначеної методики збору та обробки інформації про діяльність бюджетної установи;
- точність здійснення розрахунків та виявлення причин відхилень і їх наслідків для діяльності бюджетних установ в усіх сферах бюджетної системи;
- забезпечення принципів відкритості та доступності інформації щодо реалізації діяльності бюджетних установ в усіх сферах бюджетної системи.
- оцінка відповідності понесених витрат їх цільовому призначенню, розміру та вчасності, визначення можливих причин і наслідків відхилень;
- реалізація принципу неупередженості та справедливості діяльності бюджетних установ та організацій в Україні.

2. Стадія опрацювання отриманої та систематизованої інформації:

- оцінка правильності обробки вхідного масиву даних;
- оцінка адекватності застосування методики обробки вхідного масиву даних;

- перевірка достовірності інформації щодо проміжних та кінцевих результатів діяльності бюджетних установ в усіх сферах бюджетної системи.

Дана послідовність проведення аудиту бюджетної ефективності надасть можливість не лише оперативно оцінити ефективність реалізації бюджетних програм, але й корегувати відхилення не після закінчення бюджетного періоду, а в процесі реалізації бюджетних програм. Це призведе до значного зниження кількості та сум зловживань, нецільового використання бюджетних коштів, втрати ТМЦ.

Формування системи безвиїзного або дистанційного аудиту має наступні переваги:

- зменшення витрачання коштів на організацію виїзного аудиту;
- проведення аудиту лише найбільш ризикових ділянок діяльності бюджетних установ в усіх сферах;
- формування інформаційного поля даних про виявлені порушення та шляхи їх усунення для наступних аудитів діяльності бюджетних установ в усіх сферах;
- систематизація та аналіз найбільш поширених порушень бюджетної дисципліни та визначення шляхів їх усунення (проведення навчання, підвищення кваліфікації, тренінгів, семінарів для персоналу бюджетних установ в усіх сферах).

В той же час при організації та здійсненні дистанційного аудиту в сучасних умовах організаційного, нормативного та кадрового забезпечення можуть виникнути наступні проблеми:

- відсутність підготовленого на достатньому рівні персоналу бюджетних установ та суб'єктів фінансово-господарського аудиту;
- неможливість використання інформаційних систем в значній кількості бюджетних установ в усіх сферах, внаслідок чого високу питому вагу в документації, що підлягає аудиту, складає паперова документація;

- неможливість проведення поточного аудиту діяльності бюджетних установ в усіх сферах без попереднього попередження її керівників;
- відсутність зворотного зв'язку між результатами порушень, виявлених в процесі аудиту, та управлінськими рішеннями, які були прийняті та реалізовані, тому відсутній також аудит управлінських рішень за результатами виявлених порушень в діяльності бюджетних установ в усіх сферах;
- відсутність адекватного нормативно-правового забезпечення.

В той же час для реалізації даної моделі аудиту бюджетної ефективності необхідне забезпечення інформаційної складової, яка відіграє визначальну роль в процесі накопичення, обробки, аналізу та використання інформації про ефективність діяльності бюджетних установ.

З метою здійснення математичної оцінки ефективності діяльності бюджетних установ в усіх сферах доцільною вбачається розробка та впровадження інтегрального показника ефективності діяльності бюджетних установ, що базується на кількісних та якісних оцінках діяльності, зокрема:

- до *якісних оцінок ефективності* діяльності бюджетних установ доцільно включити бальну оцінку споживачів та користувачів послуг бюджетної установи (C1), яка буде встановлюватися експертним методом вибіркового опитування споживачів послуг окремої бюджетної установи;

- до *кількісних оцінок* ефективності діяльності бюджетних установ доцільно включити зважені на коефіцієнти вагомості показники:

- коефіцієнт відповідності розміру планового та фактичного надходження фінансування діяльності бюджетної установи за встановленими термінами (C2);
- коефіцієнт відповідності розміру планового та фактичного витрачання фінансування діяльності бюджетної установи за встановленими термінами (C3);

- коефіцієнт питомої ваги цільового використання фінансових ресурсів на встановлені на бюджетний період потреби (С4);
- коефіцієнт питомої ваги надходження небюджетного фінансування до загального обсягу запланованих бюджетних ресурсів (С5);
- коефіцієнт відповідності планового та фактичного розподілу фінансових ресурсів між структурними підрозділами бюджетної установи в усіх сферах (С6);
- коефіцієнт відповідності результатів за прийнятими управлінськими рішеннями та визначеними порушеннями в організації фінансів, обліку та звітності бюджетної установи (С7).

Таким чином, запропонований *інтегральний показник ефективності діяльності бюджетних установ в усіх сферах* буде мати вигляд:

$$ICE = C1 * 0,1 + C2 * 0,1 + C3 * 0,2 + C4 * 0,2 + C5 * 0,1 + C6 * 0,1 + C7 * 0,2 \quad (3.1)$$

де *ICE* - інтегральний показник ефективності діяльності бюджетних установ в обраній сферах;

C1 – оцінка споживачів якості послуг, що надаються бюджетною установою;

C2 – коефіцієнт відповідності розміру планового та фактичного надходження фінансування діяльності бюджетної установи за встановленими термінами;

C3 – коефіцієнт відповідності розміру планового та фактичного витрачання фінансування діяльності бюджетної установи за встановленими термінами;

C4 – коефіцієнт питомої ваги цільового використання фінансових ресурсів на встановлені на бюджетний період потреби;

C5 – коефіцієнт питомої ваги надходження небюджетного фінансування до загального обсягу запланованих бюджетних ресурсів;

C6 – коефіцієнт відповідності планового та фактичного розподілу фінансових ресурсів між структурними підрозділами бюджетної станови в усіх сферах;

C7 – коефіцієнт відповідності результатів за прийнятими управлінськими рішеннями та визначеними порушеннями в організації фінансів, обліку та звітності бюджетної установи.

Реалізація розрахунку даного інтегрального показника в динамічних часових періодах дає змогу виявити ефективність прийнятих управлінських рішень щодо усунення існуючих недоліків в системі державного фінансового контролю на рівні окремої бюджетної установи.

Таким чином, пропоновані удосконалення щодо концептуальних питань проведення аудиту ефективності діяльності бюджетних установ мають прикладний та універсальний в різних сферах бюджетної системи. Вони дозволять забезпечити реалізацію превентивної ролі державного фінансового контролю та перенести акценти з наступного на попередній та поточний фінансовий контроль. Усе це в сукупності сприятиме зростанню ефективності власнеДФК як однієї з функцій держави в фінансовій сфері.

При цьому доцільним вбачається створення вищого органу державного фінансового контролю як на рівні виконавчої, так і на рівні законодавчої гілки влади для оцінки ефективності планування бюджетного процесу загалом та окремим його напрямкам зокрема.

Проведене в роботі дослідження існуючого механізму здійснення фінансово-господарського аудиту в бюджетній сфері виявило цілий ряд системних недоліків, основними з яких автор вважає його невідповідність принципу превентивності.

З метою вирішення цієї проблеми обґрунтовано доцільність запровадження практики проведення дистанційного аудиту бюджетної ефективності на основі ризик-орієнтованого підходу. Він передбачає здійснення вибіркового фінансового контролю за найбільш ризикованими об'єктами, перелік

яких коригується з певною періодичністю за критерієм «накопичувальної репутації», який запропоновано визначати як середньозважену оцінку наступних індикаторів:

- бальна експертна оцінка репутації бюджетної установи споживачами її послуг;
- коефіцієнт, що визначає відповідність планового та фактичного надходження фінансування в бюджетну установу за обсягами та термінами;
- коефіцієнт, що визначає відповідність розміру планового та фактичного витрачання коштів бюджетною установою за обсягами та термінами;
- коефіцієнт, що визначає питому вагу нецільового використання бюджетних ресурсів установою;
- коефіцієнт, що визначає пропорцію надходжень фінансових ресурсів в організацію з бюджетних та небюджетних джерел;
- коефіцієнт, що визначає відповідності планового та фактичного розподілу фінансових ресурсів між структурними підрозділами бюджетної установи;
- коефіцієнт, що визначає відповідність виявлених правопорушень в організації фінансів, обліку та звітності бюджетної установи та результатів прийнятих управлінських рішень.

Для забезпечення подальшого удосконалення існуючої системи державного фінансового контролю в Україні з урахуванням емпіричного характеру висловлених пропозицій в підрозділі 3.2 буде розглянуто реформування організаційної структури системи державного фінансового контролю в Україні.

3.2. Напрямки запровадження програмно-цільового методу в практику організації фінансового аудиту в бюджетній сфері

Поступальний розвиток фінансової системи в Україні зумовив виникнення нових напрямків та течій фінансових відносин, тому в рамках розвитку фінансової системи розвивався і державний фінансовий контроль як інструмент реалізації фінансової політики держави. З прийняттям Податкового кодексу України та реформуванням Бюджетного кодексу України особливо гостро постають питання організаційного реформування органів державного фінансового контролю, оскільки державний фінансовий контроль уособлює синтез контрольних заходів в процесі формування та використання фінансових ресурсів, а також управління державним майном.

Впровадження нових технологій управління бюджетними ресурсами в провідних країнах світу розпочалося ще з середини 20 століття, оскільки в даний час виникла потреба в поєднанні бюджетного менеджменту та бюджетної політики при реалізації фінансової політики держави. Характерною рисою нових технологій управління бюджетними ресурсами був синтез дослідження управлінських рішень, що приймаються, та моніторинг ефективності їх реалізації з обов'язковим визначенням можливих причин відхилень та їх усунення.

Для визначення можливих відхилень неефективного та незаконного використання бюджетних коштів та державного майна в даному випадку використовуються прозорі технології прогнозування та широкий інструментарій державного управління інтенсивністю потоків фінансових ресурсів. Одним з найбільш ефективних і найбільш розповсюджених методів державного управління фінансовими ресурсами та їх контролю є програмно-цільовий метод, що визначає можливості використання різних управлінських рішень при використанні бюджетних ресурсів та майна та вимагає чіткого контролю за їх цільовим використанням.

Найбільш широко програмно-цільовий метод в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері використовувався в США, Канаді та ряді європейських країн, при цьому більш дієвого методу реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері ще не застосовують.

В той же час в Україні програмно-цільовий метод в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері використовується лише з 2002 року, тому існує нагальна потреба в визначенні найбільш ефективних технологій реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері в контексті подальшого реформування системи державного фінансового контролю.

Нормативною передумовою використання програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері стало прийняття в 2001 році Бюджетного кодексу України, оскільки в даному випадку сформувалася потреба в реалізації напрямків підвищення ефективності складання та виконання бюджетів з використанням сучасних технологій і методик, а також прогресивних підходів, які набули широкого поширення у світовій практиці. Метою бюджетної реформи було впровадження в практику бюджетного процесу середньострокового планування з обов'язковим використанням програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері. Враховуючи тенденції децентралізації бюджетних ресурсів в Україні, на рівні державного бюджету програмно-цільовий метод в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері почав використовуватися з 2002 року, а на рівні місцевих бюджетів – з 2003 року.

Законодавчим забезпеченням даних реформ було прийняття 14.09.2002 року розпорядження «Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» на рівні Кабінету Міністрів України.

Крім даної Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі особливості реалізації програмно-цільового методу у бюджетному процесі визначені в:

- Бюджетному кодексі України,

- Постанові Кабінету Міністрів України "Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ" від 28 лютого 2002 р. № 228;
- Наказі Міністерства фінансів України "Про затвердження інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі" від 14 грудня 2001 р. № 574;
- Наказі Міністерства фінансів України "Про бюджетну класифікацію та її запровадження" від 27 грудня 2001 р. № 604;
- Наказі Міністерства фінансів України "Про запровадження результативних показників, що характеризують виконання бюджетних програм" від 8 серпня 2002 р. № 621.

За методу реалізації бюджетної програми було визначено досягнення пріоритетних цілей, що потребують виконання в ході вирішення конкретних бюджетних програм на рівні державного та місцевих бюджетів.

Поняття програмно-цільового методу щодо бюджетного процесу визначено в Бюджетному кодексі України і є методом управління коштами бюджету для отримання передбачених результатів за рахунок бюджетних коштів при обов'язковому застосуванні оцінки ефективності використання коштів бюджету та державного майна на будь-якій стадії бюджетного процесу. Об'єктом реалізації програмно-цільового методу у бюджетному процесі є бюджетна програма, тобто системний комплекс заходів, що спрямовані на досягнення чітко встановленої мети та завдань в процесі виконання розпорядниками бюджетних коштів функцій, що на них покладені.

Характерною особливістю програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту щодо бюджетного процесу є забезпечення бюджетних видатків, які спрямовуються відповідно до середньо- та довгострокових цілей та стратегії розвитку держави загалом. Сучасне бюджетне планування передбачає розробку фінансового плану на один рік і не визначає

можливості стрес-тестування бюджетної системи під впливом дії різних факторів з урахуванням стратегії соціально-економічного розвитку економіки України.

При цьому найбільшою перевагою використання програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту щодо бюджетного процесу є перенесення акцентів з забезпечення контролю за цільовим використанням коштів і майна до забезпечення державного фінансового контролю за фактичними результатами, які були передбачені перед наданням бюджетних коштів і державного майна, з метою задоволення попиту громадян на певні адміністративні послуги.

В рамках програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері зникає потреба в утриманні значного штату працівників установ та організацій, що забезпечують контроль за використанням бюджетних ресурсів, оскільки можливим є використання вузького кола експертів з відповідними вміннями та навичками для оцінки результативного бюджетних правовідносин, тобто тупання задоволення безпосередніх споживачів якістю наданих ним адміністративних послуг.

Суттєвою відмінністю використання програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері є зміна акцентів в процесі реалізації бюджетних відносин, оскільки розподіл бюджетних коштів при цьому відбувається не постатейно або в рамках економічного бюджету, а для реалізації конкретних цільових програм, тому держава фактично фінансує не діяльність адміністративних одиниць чи посадових осіб, а забезпечує функціонування результативного елемента.

Тому визначено окремі групи кількісних та якісних показників, що відображають стан та динаміку виконання бюджетних програм в процесі фінансування бюджетних коштів. Зокрема до прогнозованих показників виконання бюджетних програм належать такі групи показників:

- показники затрат, що характеризують числові значення обсягів та структури фінансових ресурсів, які виділені для реалізації бюджетної програми;
- показники продукту, що характеризують процес оцінки досягнутих цілей та завдань, в тому числі кількісні характеристики користувачів товарами (роботами, послугами), які було отримано при реалізації бюджетної програми;
- показники ефективності, які визначають відносне значення кількості виготовлених та наданих товарів, робіт, послуг до їх вартісного або трудового показника, тобто вказують фінансові або людські витрати на одиницю показника продукту (товарів, робіт, послуг);
- показники якості, що відображають за певними визначеними якісними характеристика загальну якість показника продукту (товарів, робіт, послуг).

До основних елементів програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері відносять:

- бюджетні запити з визначеними головними розпорядниками бюджетних коштів;
- функціональну класифікацію кодів для кожного розпорядника коштів в рамках реалізації бюджетних програм;
- можливість перерозподілу бюджетних ресурсів в межах головних розпорядників бюджетних коштів по ознаці пріоритетності виконання бюджетних програм на стадії формування, затвердження та виконання державного бюджету;
- процес оптимізації розпорядників бюджетних ресурсів.

Реалізація середньострокового бюджетного планування при використанні програмно-цільового методу в практиці фінансового аудиту в бюджетній сфері дозволяє вирішити наступні завдання:

- поліпшити та зрівноважити макроекономічні баланси доходів та видатків, які базуються на реалістичних показниках;
- ідентифікувати пріоритетні цілі фінансової політики загалом та бюджетної політики зокрема на середньо - та довгостроковий період;
- визначити пріоритети у сфері державного управління фінансовою системою;
- визначити порядок та механізм законодавчої ініціативи зі сторони суб'єктів державного фінансового контролю щодо удосконалення нормативного та організаційного забезпечення реалізації держаних цільових програм;
- удосконалити функціональне та міжфункціональне стратегічне фінансове планування;
- підвищити рівень фінансової відповідальності розпорядників бюджетних ресурсів і майна за ефективне та раціональне використання ресурсів і майна.

Реалізація програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері передбачає персональну відповідальність виконавців за результат реалізації бюджетних програм, при цьому негативною характеристикою сучасного правового забезпечення відповідали виконавців є її покладання на юридичну особу, яка визначена розпорядником коштів. В той же час відсутньою є персональна фінансова відповідальність посадових осіб розпорядника бюджетних коштів, що знижує ефективність системи державного фінансового контролю загалом.

Для визначення ефективності реалізації програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері необхідним є організаційно-методичне забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю, що було розроблено в підрозділі 3.3, що забезпечує кращу координацію діяльності державних установ та організацій при реалізації бюджетних правовідносин, більшу прозорість бюджетної системи

та тендерних процедур, а загалом є ефективною передумовою оптимального розподілу бюджетних ресурсів та ефективного використання державного майна та широкої підтримки зі сторони громадян, потреби яких будуть задоволені в найбільшій мірі.

Фактичне запровадження програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері дає змогу переорієнтувати сучасну систему державного фінансового контролю з наступного фінансового контролю на попередній та поточний фінансовий контроль, оскільки прогресивним елементом програмно-цільового методу державного фінансового контролю є попередній фінансовий розрахунок обсягу та структури видатків та доходів, що заснований на визначеному середньо- та довгостроковому фінансовому плануванні доходів та видатків бюджету та довгостроковому плануванні напрямків державного капітального інвестування, що створює стратегічні напрямки розвитку фінансової системи України загалом та бюджетної системи зокрема.

Головною передумовою впровадження програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері є проблема використання обмежених фінансових ресурсів та державного майна в умовах зростання потреби в якісних адміністративних послугах, а також забезпечення ґрунтовної відповідальності посадових осіб за управлінські рішення щодо використання бюджетних ресурсів.

Основною метою програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері при цьому є забезпечення принципів публічності та прозорості видатків бюджетних коштів та всеохоплюючого характеру акумулювання податків та зборів в бюджет. Дана інформаційна база надає можливість керівникам реалізовувати ті програми соціально-економічного розвитку територій, які є першочерговими та пріоритетними, що є ефективним способом реалізації державного управління загалом та на рівні місцевого самоврядування з урахуванням обмежених фінансових ресурсів.

Враховуючи початковий досвід впровадження програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері, слід визначити найбільші проблеми, що значно знижують сучасну оцінку його ефективності, а саме – різнонаправленість форматів реалізації державних цільових програм за впровадженою програмно-цільовою методикою та фактично розроблених. При цьому визначною характеристикою даних відмінностей є суттєві різниці планових та фактично надаваних адміністративних послуг по різних державним цільовим програмам.

Концепції використання програмно-цільового методу в бюджетному процесі планово передбачала реалізацію в 3 основні типи:

- удосконалення форм та порядку подання бюджетних запитів розпорядниками фінансових ресурсів, розробка класифікації видатків державного бюджету з чіткою регламентацією мети, завдань, термінів реалізації бюджетних програм, визначення відповідальних виконавців за кожною державною цільовою програмою, запровадження цільового підходу до класифікації видатків за функціональною ознакою, впровадження визначених елементів середньострокового фінансового планування та розроблення планів діяльності головних розпорядників бюджетних ресурсів в кількісних а якісних результативних показниках (протягом 2002 року);
- впровадження паспортів бюджетних установ, визначення глибокої системи середньострокового фінансового планування з корегуванням бюджетних програм за результативними показниками, термінами виконання, відповідальними виконавцями на майбутні періоди (протягом 2003-2004 років);
- проведення подальшого удосконалення процесу формування та виконання державного бюджету за доходами та видатками з використання програмно-цільового методу у бюджетному процесі

планування та фінансового контролю(протягом 2005 і наступних років).

Незважаючи на визначені терміни, ефективно впроваджена концепція використання програмно-цільового методу щодо бюджетного процесу не була в силу дії ряду факторів, що визначає актуальність подальшого удосконалення використання програмно-цільового методу, в тому числі і при запровадженні дієвого механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю.

Крім того значними труднощами в запровадженні дієвості програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту щодо бюджетного процесу є:

- відсутність достатнього рівня вмінь та навичок, зацікавленості та компетентності у розробників державних цільових програм з урахуванням особливостей територіального розвитку окремих адміністративно-територіальних одиниць і фіскального впливу на дані програми;
- відсутність чітко визначених цілей і завдань довгострокового соціального-економічного розвитку України визначається відсутністю єдиної загальнодержавної довгострокової стратегії розвитку країни, особливо з урахуванням можливих коливань під впливом різних факторів економічного, соціального, екологічного, демографічного та інших факторів;
- відсутнім є узгодження обсягів і структури фінансування державних цільових програм з обсягами наявних фінансових ресурсів держави на визначені дати;
- враховуючи середньо - та довгостроковий характер впровадження програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері відсутнім є методика врахування реалізації конкретних державних цільових програм в поточному

періоді з урахуванням їх середньо - та довгострокової особливості реалізації.

Дані відхилення можна пояснити відсутністю необхідного досвіду у всього державного апарату та конкретних виконавців на місцевому рівні, певними недоліками в законодавчому, інформаційному та організаційному забезпеченні державного фінансового контролю в Україні.

В той ж час впровадження програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері надає можливість використовувати цілий ряд переваг, зокрема:

- забезпечує значне зростання рівня якості розробки та реалізації бюджетної політики держави та цілеспрямованого використання бюджетних коштів між визначеним колом державних цільових програм;
- підвищує прозорість та гласність на кожному етапі бюджетного процесу, за рахунок забезпечення інформаційного доступу до бюджетних програм, на які виділяються фінансові ресурси бюджету;
- підвищує ступінь ефективності та оперативності державного фінансового контролю як кінцевого етапу державного управління;
- упорядковує діяльність головних розпорядників коштів бюджету в процесі планування, формування та реалізації конкретних державних цільових програм за умови чіткого визначення фінансово відповідальності конкретних посадових осіб за прийнятими фінансові управлінські рішення;
- забезпечує поточну та попередню оцінку результативності державних цільових програм та оперативне визначення можливих відхилень між фактичними та плановими результатами з урахуванням рівня задоволення суспільства наданими адміністративними послугами.

Загалом використання програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту щодо бюджетного процесу є ефективним інструментом забезпечення фінансового контролю за використанням бюджетних ресурсів з урахуванням сучасних потреб конкретних адміністративно-територіальних одиниць в Україні.

Систематизувавши основні складові елементи системи державного фінансового контролю, визначимо, що вона як система має складатися з:

- правової бази;
- органів, які здійснюють контроль;
- форм та методів фінансового контролю.

Дана структура відображає організаційну складову системи державного фінансового контролю. Дослідивши структуру системи органів державного фінансового контролю та сучасні тенденції розвитку державного фінансового контролю в Україні, наведені в підрозділі 1.3, зробимо висновок, що важливим фактором реалізації реформ в сфері державного фінансового контролю є побудова і корегування організаційної складової даної системи. Це пов'язано з тим, що в умовах трансформації ринкових відносин синтез фінансових потоків та суб'єктів має високу динаміку, тому потребує періодичного взаємоузгодження.

Для формування поступального розвитку органів державного фінансового контролю розроблено та впроваджено в дію Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, затверджену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р., яка, на підставі експертних оцінок, мала бути реалізована протягом п'яти років, але фактичні результати її реалізації не відповідали очікуваними.

На думку автора, виділені в даному стратегічному документі завдання реформування системи державного контролю є неповними. *Зокрема на даний час до завдань реформування системи державного контролю згідно [105] включають:*

- формування нової концептуальної основи організації внутрішнього внутрішнього державного фінансового контролю, яка б враховувала сучасний стан розвитку економіки України та європейські норми і включала в себе проведення внутрішнього контролю та аудиту. Такий контроль має ґрунтуватися на принципах, прописаних в відповідних законодавчих актах, а також на принципі прийняття виправданих (з точки зору витрат та ефективності) ризиків;
- розробка єдиної нормативно-правової бази впровадження та розвитку внутрішнього внутрішнього державного фінансового контролю як невід’ємного компонента державного фінансового контролю. Відсутність чіткого визначення сутності, основних складових та заходів внутрішнього внутрішнього державного фінансового контролю унеможливує оптимізацію та збалансування даного процесу. Так, розробка єдиної законодавчої бази у досліджуваній сфері дозволить розмежувати ті департаменти інспектування, які діють за зверненням правоохоронних органів від департаментів внутрішнього аудиту, а останні – від підрозділів внутрішнього контролю. Внаслідок цього вирішиться проблема дублювання функцій, паралельного проведення контролю та, відповідно, зменшаться витрати та зросте загальна ефективність процесу фінансового контролю. Така реформа сприятиме перенесенню акцентів від інспектування до реалізації внутрішнього аудиту й контролю;
- створення департаментів внутрішнього аудиту у структурі усіх державних органах України: у складі міністерств та відомств, що розпоряджаються бюджетними ресурсами; у структурі державних та комунальних підприємств, холдингових та акціонерних товариствах; в структурі суб’єктів господарювання, статут-

- ний капітал яких більше ніж на 50% сформований за рахунок державних або комунальних внесків;
- надання Міністерству фінансів повноважень щодо здійснення нагляду за процесом реформування системи внутрішнього внутрішнього державного фінансового контролю;
 - координація централізованого внутрішнього аудиту;
 - надання повноважень Головному Контрольно-ревізійному управлінню стосовно встановлення балансу між елементами системи внутрішнього аудиту і контролю;
 - розробка методології проведення внутрішнього державного фінансового контролю та аудиту на основі провідного світового досвіду, а також прийняття Кабінетом Міністрів необхідних стандартів проведення контрольних заходів та процедур, відповідальності та обов'язків аудиторів;
 - законодавче гарантування соціального захисту, незалежності та відповідальності виконавців, що проводять внутрішній державний аудит у сфері фінансів;
 - розробка навчальних програм, спрямованих на сертифікацію, підвищення кваліфікації аудиторів відповідно до міжнародних вимог; забезпечення матеріально-технічного, інформаційного та фінансового базису реалізації внутрішнього аудиту;
 - встановлення та підтримка взаємозв'язку із засобами масової інформації та суспільством на основі розгалуженої інформаційно-комунікаційної мережі.

З метою забезпечення оцінки ефективності бюджетної програми необхідним є зіставлення планових та фактичних показників використання фінансових ресурсів та управління майном, визначення причин відхилення та управлінських рішень для їх усунення (рис. 3.5).

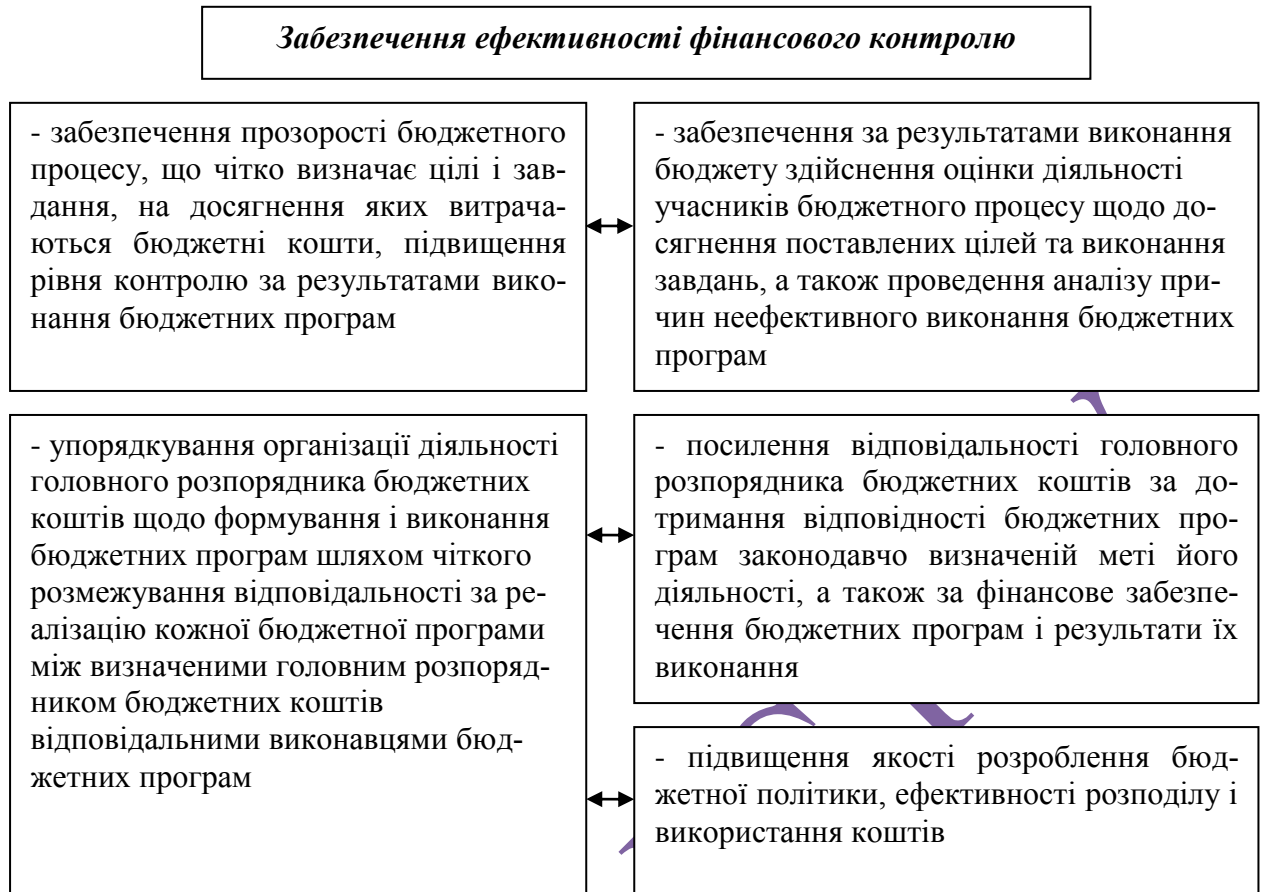


Рис. 3.5. Напрямки використання програмно-цільового методу аудиту ефективності (складено автором)

При цьому, на нашу думку, **перелік головних завдань реформування системи державного контролю необхідно доповнити наступними:**

- реформування сучасної системи державного фінансового контролю повинно здійснювати в довгостроковому періоді на основі врахування стратегії розвитку фінансової системи в Україні;
- забезпечення реалізації принципу «громадського контролю – відповідальності» в існуючій системі державного фінансового контролю;
- впровадження в системі державного фінансового контролю практики використання суб'єктів зовнішнього контролю в разі виникнення конфлікту оцінок результатів контрольних заходів.

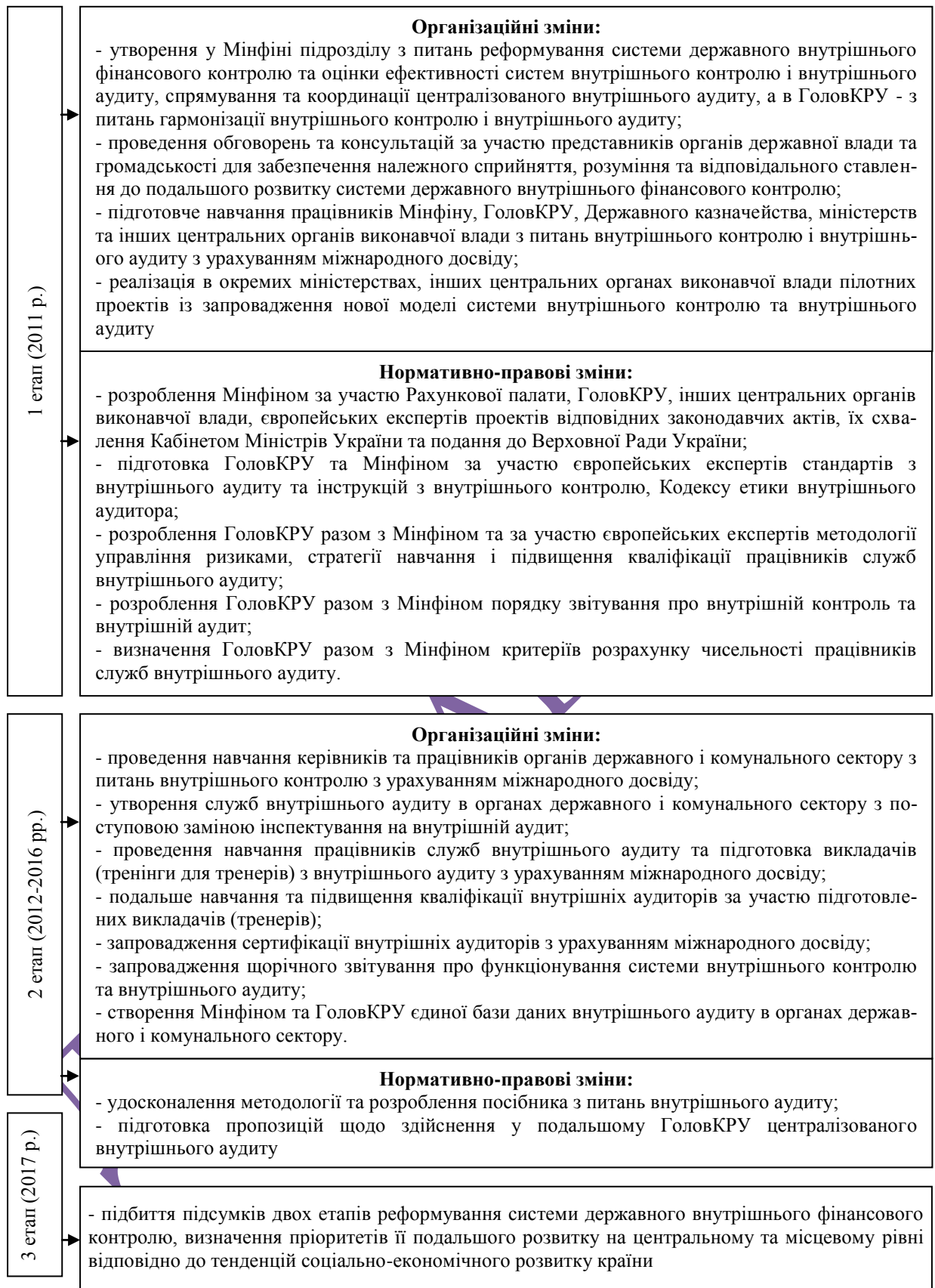


Рис. 3.6. Пропонована зміна цілей стратегії розвитку державного фінансового контролю

(складено автором на основі [106])

В той же час враховуючи зміни цілей стратегії розвитку державного фінансового контролю, на думку, автора, доцільним є перед реформування загальної системи ДФК провести організаційні зміни (рис.3.6).

У Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [105] визначено органи, які належать до державного сектору (рис. 3.7).

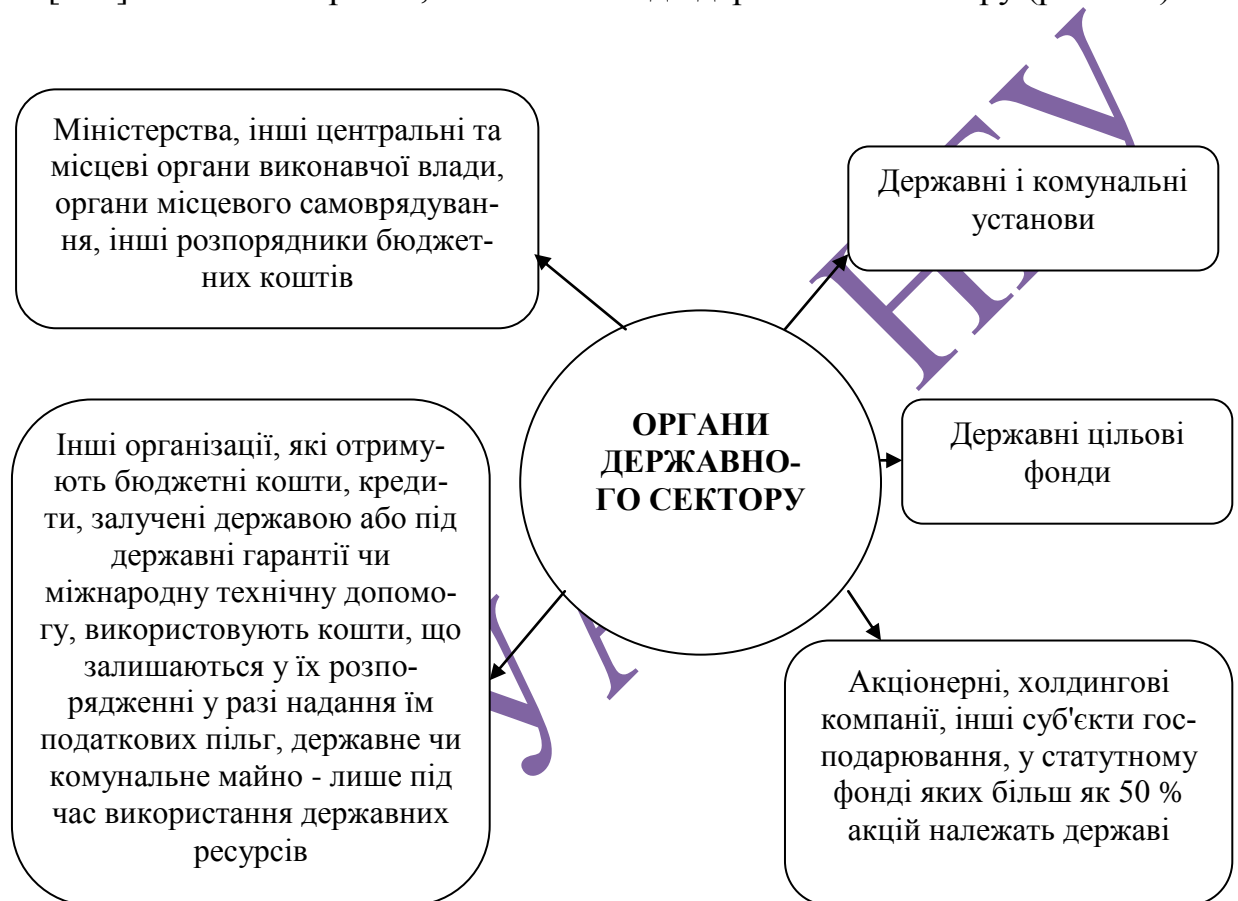


Рис. 3.7. Органи державного сектору
(складено автором на основі [105])

Для усунення дублювання повноважень між окремим суб'єктами державного фінансового контролю на різних стадіях планування, реалізації і контролю фінансових відносин в розрізі окремих етапів бюджетного процесу пропонується реалізація принципів незалежності та об'єктивності на найвищому рівні органів державного фінансового контролю.

В тому числі необхідно сформувати систему державного фінансового контролю з пропорційним розподілом повноважень між законодавчими та

виконавчими органами, що дозволить реалізовувати *превентивну функцію державного фінансового контролю* в процесі оперативного корегування як дохідної, так і видаткової складової державного бюджету.

Проте, на думку автора, даний підхід виділення органів державного сектору має витратний критерій виділення, тому до даного переліку пропонується включити об'єкти різних секторів економіки, які не лише є розпорядниками чи користувачами бюджетних коштів і майна, але й формують дохідну частину бюджету.

Дана пропозиція дасть можливість реалізовувати державний фінансовий контроль в закритій системі: «нагромадження - розподілу - перерозподілу – використання» фінансових ресурсів та майна.

Пропонована *схема реформування рівнів державного фінансового контролю знайшла своє відображення на рис. 3.8.*

Відповідно, *пропонується виділення тріалістичної структури державного фінансового контролю*, що включатиме:

- стратегічний рівень суб'єктів державного фінансового контролю, представлених Головним контрольно-ревізійним управлінням та Рахунковою палатою;
- тактичний рівень суб'єктів державного фінансового контролю, представлений суб'єктами зовнішнього державного фінансового контролю (Державним казначейством, Державною податковою адміністрацією, Державною митною службою);
- оперативний рівень суб'єктів державного фінансового контролю, представлений суб'єктами внутрішнього державного фінансового контролю (всі контрольно-ревізійні підрозділи міністерств, відомств, інших органів виконавчої влади на рівні держави та місцевого самоврядування, інших головних розпорядників бюджетних ресурсів та органів місцевого самоврядування).

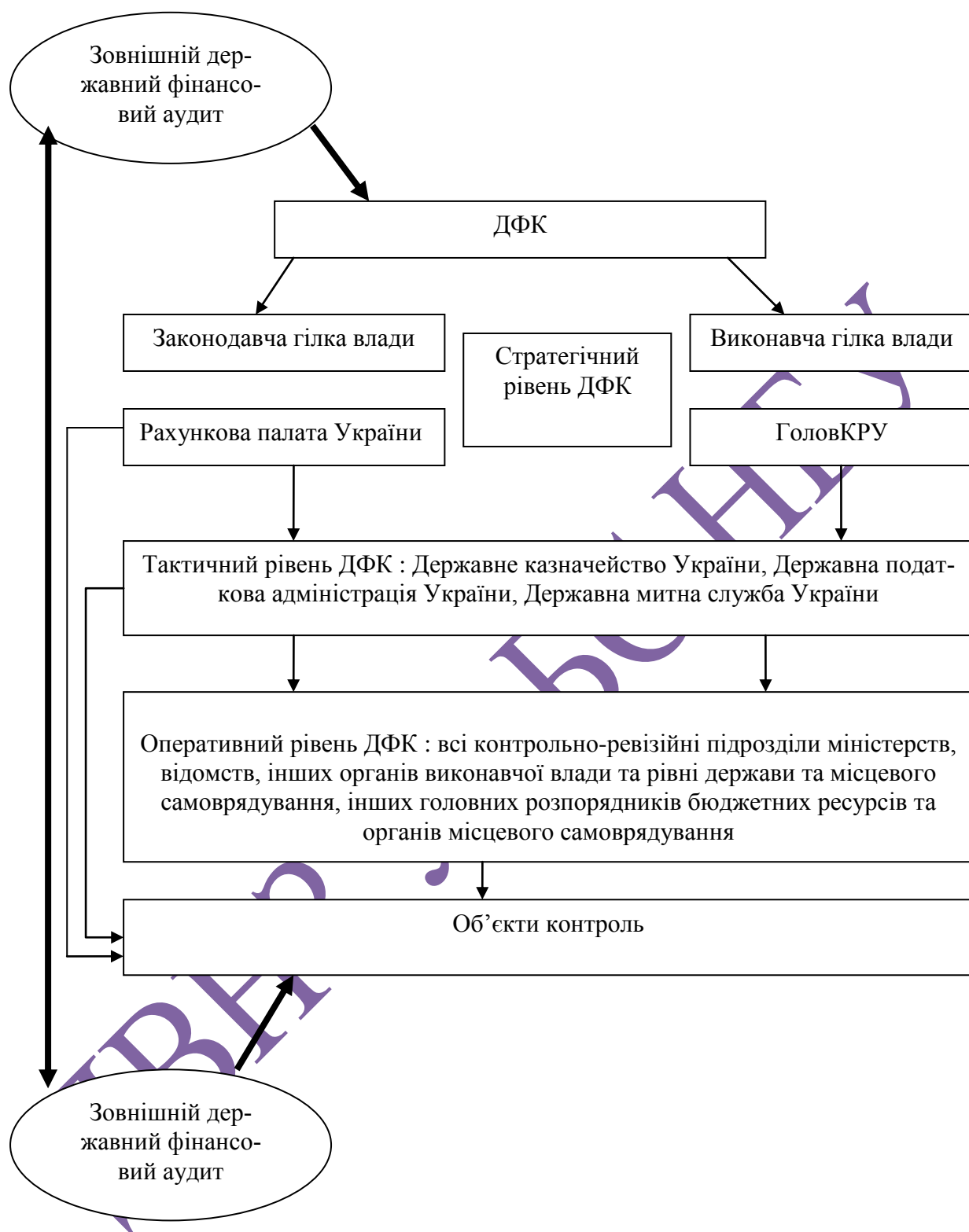


Рис. 3.8. Удосконалена схема реформування державного фінансового контролю за суб'єктами та підпорядкуванням (складено автором)

При цьому до функцій Рахункової палати можна додати наступ-

ні:

- координація діяльності суб'єктів зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю;
- методологічне та методичне забезпечення розвитку державного фінансового контролю;
- досудове вирішення спорів сторін за результатами перевірок щодо формування та використання фінансових ресурсів.

Пропонована схема реформування рівнів державного фінансового контролю за суб'єктами та підпорядкуванням поєднує в собі одразу дві складові:

- надає змогу розмежувати сфери контролю для різних гілок влади, що в перспективі дозволить створити зважену систему стримувань та противаг в галузі державних фінансів, а також забезпечити взаємний процес контролю як в системі «внутрішній-зовнішній» державний фінансовий контроль, так і в системі «Рахункова палата України – Контрольно-ревізійне управління»;
- дана побудова системи державного фінансового контролю надає змогу визначити напрямки реалізації державної політики в сфері фінансового контролю. Це пов'язано з тим, що на рівні відповідних законодавчих та виконавчих органів управління державним фінансовим контролем розробляються стратегії та концепції розвитку державного фінансового контролю, потім на рівні стратегічного ДФК найвищі органи реалізації державного фінансового контролю (Рахункова палата, Контрольно-ревізійне управління) на підставі стратегій та концепцій розвитку визначають інструменти розвитку ДФК у вигляді інструкцій, методичних рекомендацій, положень, наказів. Згодом на основі наведених нормативно-правових та підзаконних актів на тактичному рівні відбувається реалізація державної політики в сфері фінансових відносин за участю Державного казначейства, Державної

митної служби, Державної податкової адміністрації не лише в процесі витрачання фінансових ресурсів, але й у процесу їх акумулювання; на оперативному ж рівні державного фінансового контролю відбувається поточний (оперативний) контроль за досягненням поставлених завдань щодо формування, розподілу, перерозподілу та витрачання бюджетних ресурсів та майна, що забезпечують всі контрольно-ревізійні підрозділи міністерств, відомств, інших органів виконавчої влади та рівні держави та місцевого самоврядування, інших головних розпорядників бюджетних ресурсів та органів місцевого самоврядування.

У той же час наведена організація забезпечує лише реалізацію власне внутрішньої складової державного фінансового контролю та в умовах критичного розвитку фінансової системи може стати неефективною без реалізації принципу «громадського контролю – відповідальності» (рис. 3.9).

Найбільш доцільним напрямком реформування організаційного механізму функціонування системи державного ДФК в Україні є розробка механізму запровадження громадського контролю відповідальності в практику ДФК та використання суб'єктів зовнішнього контролю в разі виникнення конфлікту оцінок результатів контрольних заходів. Це дозволить оцінити не лише фінансову дисципліну об'єктів ДФК, але й рівень компетенції його суб'єктів і відповідність контрольного процесу законодавчим нормам.

Наведений принцип передбачає поступове об'єднання компонентів державного та суспільного фінансового контролю і залучення до цього процесу не лише внутрішніх, але й зовнішніх суб'єктів контролю (наприклад, аудиторських фірм, міжнародних організацій) на договірних засадах за умови наявності концептуальних протиріч в оцінці результатів діяльності об'єктом та суб'єктом державного фінансового контролю.

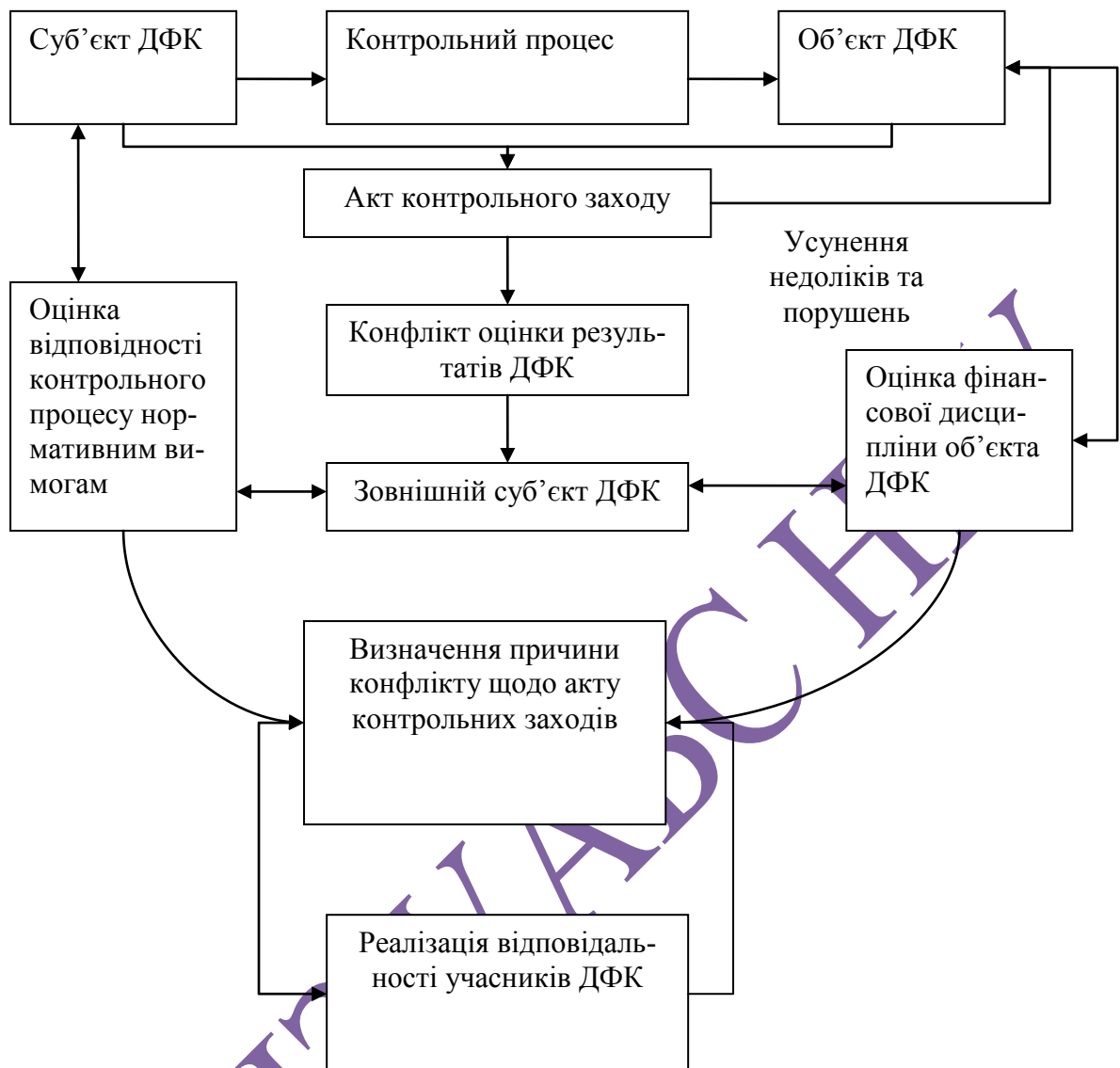


Рис. 3.9. Реалізація принципу «громадського контролю – відповідальності» в контрольному процесі (складено автором)

Дана пропозиція має багатоцільову функцію, що полягає в оцінці не лише фінансової дисципліни об'єкта державного фінансового контролю, але й рівня компетенції суб'єктів державного фінансового контролю і відповідності контрольного процесу законодавчим нормам.

При цьому за результатами повторних контрольних заходів відшкодування витрат на їх проведення зовнішнім суб'єктам системи ДФК має бути

здійснено учасником, який порушив принципи державного фінансового контролю та механізм реалізації фінансових відносин.

Також однією з важливих функцій реалізації принципу «громадського контролю – відповідальності» є можливість включення до процесу контролю за ефективністю використання державних фінансових ресурсів та майна власне суспільства, що було передбачено при плануванні адміністративної реформи в Україні, оскільки в такому випадку кожен громадянин зможе отримати інформацію про переважну більшість напрямків використання бюджетних коштів, скориставшись своїм правом доступу до публічної інформації.

Даний підхід буде сприяти можливості формування додаткових джерел інформації про можливі порушення в сфері формування та використання фінансових ресурсів і майна від громадськості, неурядових організацій, творчих об'єднань, суб'єктів господарювання тощо.

Повноваження щодо методичного забезпечення та управління процесом внутрішнього контрольно-ревізійного процесу, контролю за його реалізацією належать органам державної контрольно-ревізійної служби згідно з правилами, визначеними Головним Контроль-ревізійним управлінням [141].

В той же час концентрація функцій планування, управління та контролю в рамках одного органу державного фінансового контролю не забезпечує ефективне впровадження методик контрольного процесу та об'єктивне оцінювання їх результативності.

Таким чином, на основі аналізу досвіду провідних європейських фінансових структур в сфері державного фінансового контролю пропонується виокремити два окремих структурних підрозділи в рамках головних учасників державної фінансової політики (Президента України та Верховної Ради України) – *департамент гармонізації фінансового управління та департамент гармонізації внутрішнього контролю*. Їх функції полягатимуть в оцінюванні ефективності управлінських рішень, прийнятих на підставі висновків контрольних заходів за окремими об'єктами державного фінансово-

го контролю, координації гармонізації функцій управління та контролю на рівні держави та проведенні оцінки рівня ефективності її впровадження на виділених стратегічному, тактичному та оперативному рівнях державного фінансового контролю. Крім того, дані департаменти повинні розробляти методики та рекомендації побудови ризикоорієнтованої системи державного фінансового контролю з урахуванням специфіки окремих сфер та напрямків державного фінансового контролю.

Сучасні тенденціїДФК свідчать про розвиток двох взаємопротилежних течій реалізації фінансової політики – через централізовану та децентралізовану системи державного фінансового контролю з акцентом саме на останній. Це пов'язано з тим, що саме децентралізована система державного фінансового контролю дозволяє здійснювати попередній фінансових контроль перед прийняттям фінансових зобов'язань на рівні:

- керівників органів бюджетного сектору, а перед здійсненням платежів - на рівні керівників органів бюджетного сектору;
- фінансистів та бухгалтерів органів бюджетного сектору;
- посадовців органу Казначейства, де обслуговуються суб'єктиДФК - органи бюджетного сектору.

Наступну форму державного фінансового контролю децентралізована система дозволяє реалізовувати за допомогою методу децентралізованого внутрішнього аудит органів бюджетного сектору. В той же час за умови використання централізованої схеми державного фінансового контролю попередня його форма реалізується через суб'єктівДФК тактичного рівня.

Подальшими перспективними напрямками поступального розвитку організаційної системи державного фінансового контролю є збільшення об'єктів контролю за рахунок контролю державних та комунальних суб'єктів господарювання, суб'єктів з істотною участю держави в капіталі, суб'єктів, які використовують повністю або частково державне та комунальне майно, державні фінансові ресурси чи пільги.

Враховуючи низьку питому вагу в загальному обсязі бюджетних порушень відшкодування користувачами фінансових ресурсів, актуальним є пошук діючих механізмів співставлення обсягів завданих збитків або недоотримання державних доходів та обсягів їх покриття суб'єктами, які до них призвели.

З метою вирішення даної проблеми пропонується розраховувати обсяг збитку від недостачі, розкрадання, знищення або псування бюджетних матеріальних цінностей [140] на основі результатів перевірок за наступною формулою:

$$Зб = [(Вб - А) \times I \text{ інф} + ПДВ + Аз] \times Q + Вф + Вв, \quad (3.2)$$

де $Зб$ - розмір збитків (у гривнях);

$Вб$ – балансова оцінка об'єкту втрати чи нецільового використання (у гривнях);

$А$ – нарахована амортизація (у гривнях);

$I \text{ інф}$ - загальний індекс інфляції;

$ПДВ$ - розмір ПДВ (у гривнях);

$Аз$ - розмір акцизного податку (у гривнях);

$Вф$ – витрати на відновлення втрачених цінностей за фактичною вартістю (у гривнях);

$Вв$ - витрати на доставку і усунення пошкоджень за фактичною вартістю (у гривнях);

Q – корегуючий коефіцієнт, який обирається суб'єктом ДФК в інтервалі від 2 до 10 в залежності від характеру фінансового порушення та його повторюваності.

Індикатори $Вф$ та $Вв$ відображають обсяг збитку, завданого в результаті недостачі, розкрадання, знищення або псування бюджетних матеріальних цінностей та обсяг коштів, які необхідно витратити на відшкодування

понесених збитків, суб'єктами господарювання з метою забезпечення безперервного процесу виробництва або надання послуг.

Дана пропозиція дозволить посилити індивідуальну фінансову відповідальність посадових осіб за порушення фінансової дисципліни або втрату цінностей, оскільки в даний час менше 30% всіх втрат бюджету складають втрати від нецільового використання коштів та розкрадання грошових коштів, запасів та майна.

Таким чином, нами було проаналізовано можливі напрямки реформування державного фінансового контролю через призму її організаційної складової, визначено напрямки корегування підпорядкованості суб'єктів контролю на різних рівнях даного процесу та етапах державної фінансової політики, запропоновано реалізацію принципу «громадського контролю – відповідальності» для триалістичної структури системи державного фінансового контролю.

Крім того, нами досліджено можливі напрямки використання механізму розподілу повноважень між суб'єктами реалізації державної політики в сфері бюджетного контролю на рівні законодавчої та виконавчої влади та визначено специфіку їх діяльності на стратегічному, тактичному та оперативному рівнях. Поєднання внутрішнього та зовнішнього державного фінансового контролю дозволить об'єктивно реалізовувати контрольні заходи на об'єктах контролю, оцінювати ефективність та компетентність дій контролюючих суб'єктів, визначати причини відхилення у результаті контрольних перевірок та за допомогою зовнішнього державного фінансового контролю у вигляді державного фінансового аудиту вирішувати конфліктні ситуації при оцінці актів ревізії.

Наведені пропозиції дозволять забезпечити реалізацію державної політики в усіх сферах соціальної та економічної діяльності з використанням інструментів ДФК. Крім того, ризикоорієнтована складова системи ДФК може бути оптимізована за допомогою методики, запропонованої в наступному підрозділі.

Відповідність заходів державного фінансового контролю принципу превентивності може бути стимульована шляхом застосування програмно-цільового методу оцінки ефективності бюджетних коштів в практиці організації державного фінансового контролю, що обумовлює необхідність здійснення наступних змін:

- в процесі планування використання коштів та майна окремою бюджетною установою чи організацією в плановому періоді проводити аудит ефективності господарських рішень до початку планового періоду;
- в межах поточного бюджетного періоду проводити реалізацію поточного фінансово-господарського аудиту та здійснювати попередню оцінку фінансової звітності й результатів використання коштів;
- в кінці звітного періоду узагальнювати звітність щодо діяльності бюджетної установи чи організації і визначати вплив змін за результатами фінансово-господарського аудиту.

На основі проведеного дослідження практичних наслідків реалізації діючої в Україні Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю автором сформовано перелік організаційних та нормативно-правових змін, визначено черговість проведення реформ протягом 2011–2017 рр.

Так, зокрема, обґрунтовано необхідність запровадження громадського контролю відповідалності в практику державного фінансового контролю та використання суб'єктів зовнішнього контролю в разі виникнення конфлікту оцінок результатів контрольних заходів. Це дозволить оцінити не лише фінансову дисципліну об'єктів ДФК, але й рівень компетенції його суб'єктів і відповідність контрольного процесу законодавчим нормам. Виходячи з цього, автором сформульовано пропозиції щодо коригування функцій існуючих органів державної влади, задіяних в процесі реалізації фінансової політики дер-

жави, а також ряд заходів щодо посилення індивідуальної фінансової відповідальності осіб за порушення фінансової дисципліни.

Таким чином, програмно-цільовий метод в практиці організації фінансового аудиту в бюджетній сфері забезпечує ефективне середньо - та довгострокове планування державних цільових програм, які ґрунтуються насамперед на потребах суспільства, а також передбачають орієнтацію не на обсяг наявних фінансових ресурсів, а на результат від їх використання.

3.3. Розвиток методичних засад врахування аудиторського ризику в механізмі оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні

Протягом свого формування та розвитку вітчизняний державний фінансовий контроль значно реформувався, спостерігалася зміна функцій та завдань даного процесу тощо. у сучасних мінливих умовах необхідно не тільки слідкувати за дотриманням нормативів бухгалтерського обліку та фінансової звітності бюджетними організаціями та установами, цільовим використанням бюджетних коштів, але й перевіряти рівень ефективності їх використання. Дана функція реалізовується за допомогою проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування [134].

Протягом останніх років в Україні було сформовано новий підхід до реалізації таких перевірок. Він включає в себе планування, проведення розрахунків та оцінку рівня ризику, який може виникати під час здійснення контрольного процесу. Розроблена Методика проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання визначає важливим завданням державного фінансового аудиту саме ідентифікацію ризикових факторів та пошук резервів підвищення

якості фінансового управління об'єктів аудиту. Так, фактори ризику(ризикові операції) визначаються як ймовірні порушення фінансової дисципліни, що можуть призвести до втрати фінансових чи матеріальних ресурсів [149].

Відповідно, необхідно завжди пам'ятати про існування так званого «аудиторського ризику», оскільки результати досліджень інспекторів можуть мати похибки або помилки, які матимуть суттєвий вплив на фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання.

Особливе місце в механізмі здійснення державного фінансового аудиту в бюджетній сфері займає оцінка аудиторських ризиків, пов'язаних з недосконалістю контрольних заходів, наявністю похибок або помилок в процесі виявлення правопорушень, непрофесійністю суб'єктів аудиту.

Аудиторський ризик може виникати внаслідок:

- ризику виникнення суттєвих помилок у процесі перевірки;
- ризик не виявлення суттєвих помилок в діяльності об'єкта контролю.

Деякі науковці [23; 149; 152] розділяють зазначені чинники на окремі компоненти, які в сукупності створюють модель аудиторського ризику. У науковій економічній літературі дана модель описується за допомогою наступної формули:

$$R_{oa} = R_{ins} \times RK \times RU, \quad (3.3)$$

де RK – ризик контролю;

R_{oa} – загальний аудиторський ризик;

RU – ризик невиявлення;

R_{ins} – внутрішньогосподарський ризик.

Загальний прийнятий аудиторський ризик (R_{oa}) показує ступінь готовності інспектора зробити позитивний аудиторський висновок без ризикових

застережень, якщо вірогідність наявності помилок, які можуть суттєво вплинути на діяльність об'єкту перевірки, коливається в межах від 0 до 1.

Внутрішньогосподарський ризик (R_{ins}) представляє собою ризик наявності суттєвих помилок або недостовірності інформації, представленої у фінансовій звітності або бухгалтерському обліку.

Ризик контролю (RK) – це ризик нездатності внутрішньої контрольної системи об'єкту перевірки своєчасно виявити та усунути помилки в звітності та обліку.

Внутрішньогосподарський і ризик контролю залежать, перш за все, від ефективності та якості діяльності управлінського апарату й персоналу об'єкта перевірки. Тому аудиторська перевірка та її суб'єкти не можуть прямо на зниження цих параметрів.

На відміну від розглянутих видів ризику, ризик невиявлення (RU) прямо залежить від інспектора як суб'єкта аудиторської перевірки. Сутність цього ризику полягає в тому, що інспектор може не помітити та, відповідно, не ідентифікувати помилки в поданих джерелах інформації установи, що перевіряється.

Як результат настання такої події, ефективність контролю значно знижується, а, відповідно, зменшується мікроефективність ДФК загалом. Ризик невиявлення може бути знижений шляхом здійснення більш ретельної перевірки звітності та обліку інспектором.

Так, формула (3.3) може набувати такого вигляду:

$$RU = \frac{Ro_a}{R_{ins} \times RK} \quad (3.4)$$

Відповідно, першочерговими задачами інспекторами під час оцінки аудиторського ризику має бути правильна оцінка ризику контролю та внутрішньогосподарського ризику, а також мінімізація ризику невиявлення.

Проте дана модель не позбавлена певних недоліків. Визначимо основні з них:

- не дозволяє здійснити кількісну оцінку впливу чинників на окремі елементи моделі, а також є досить загальною;
- поділ ризику невиявлення на складові компоненти є недоцільним [37].

Так, більшу ефективність матиме розподіл ризику контролю на зовнішній (R_{ext}) та внутрішній (R_{int}), оскільки під час здійснення аудиторських перевірок використовується інформація як зовнішніх по відношенню до суб'єкту джерел (дані податкових, митних інспекцій, фондів соціального страхування тощо), так і внутрішніх.

Трансформували формулу визначення аудиторського ризику (3.4) згідно з вищенаведеним припущенням, отримаємо:

$$RU = \frac{R_{oa}}{R_{ins} \times R_{int} \times R_{ext}} \quad (3.5)$$

У подальших розрахунках значення загального аудиторського ризику вважається константою та становитиме 1 %, 5 % або 10 % ($R_{oa} = 0.01; 0,05; 0,1$).

У даному дисертаційному дослідженні на основі інформації КРУ в Сумській області як органу прямого фінансового контролю у бюджетній сфері на обласному рівні нами проведено оцінку аудиторського ризику в процесі визначення рівня ефективності державного фінансового контролю бюджетних установ. Дана методика дозволяє розрахувати особливості взаємозв'язку між компонентами аудиторського ризику, а також вплив на ризик не виявлення.

Перш за все, на основі анкетування експертів із фінансового контролю, а саме бухгалтерів, ревізорів, інспекторів, аудиторів, визначимо конкретні фактори, які мають значимий вплив на компоненти даної моделі. Конт-

рольно-ревізійним управління в Сумській області було визнано суттєвими 10 факторів внутрішньогосподарського ризику, 7 факторів ризику внутрішнього контролю і 4 фактора ризику зовнішнього контролю.

Ранжування середньої оцінки факторів базувалося на первинних даних дослідження (Додаток В).

Факторами формування *внутрішньогосподарського ризику бюджетних установ* (R_{ins}) є:

- обсяг бюджетного фінансування (21,7 %);
- чесність керівництва (13,3 %);
- професійність керівництва (11,7 %);
- характер господарської діяльності (10,0 %) тощо.

Зазначені оцінки відображають особливості вітчизняної фінансової системи.

Факторами формування *ризиків внутрішнього контролю бюджетних установ* (R_{int}) є:

- організація внутрішнього контролю (25,0 %);
- організація бухгалтерського обліку (21,7 %);
- наявність служби внутрішнього аудиту (внутрішнього контролю) (13,3 %)
- компетентність контрольного персоналу (11,7 %) тощо.

Факторами формування *ризиків зовнішнього контролю бюджетних установ* (R_{ext}) є:

- об'єктивність при оцінці об'єктів перевірки і дій службових осіб (33,3 %);
- перелік контрольних процедур, які використовуються зовнішніми контролерами (25,0 %)
- компетентність зовнішнього контролера (21,7 %) тощо.

Важливу роль при здійсненні фінансового контролю мають розраховані значення вагомості чинників, які впливають на ризики внутрішнього та зовнішнього контролю, а також внутрішньогосподарський ризик. З метою

використання цих даних необхідно врахувати фактичні оцінки кожного з чинників, що мають суттєвий вплив на перераховані види ризиків. Фактичні оцінки кожного з факторів розраховуються з допомогою спеціально призначених таблиць-анкет, де на основі встановлених критеріїв ризику розподіляються на низькі, середні та високі.

В залежності від ступеня ризику (високий, середній, низький) визначаються відносні оцінки $V_e(i)$ i -го фактору на конкретну складову аудиторського ризику – внутрішньогосподарський, ризик внутрішнього або зовнішнього контролю:

- $V_e(i) = 1$ – високий ризик;
- $V_e(i) = 0,5$ – середній ризик;
- $V_e(i) = 0$ – низький ризик.

Для розрахунку абсолютної фактичної оцінки $V_a(i)$ використаємо формулу:

$$V_a(i) = V_e(i) \cdot C_e(i),$$

де $V_a(i)$ – абсолютна фактична оцінка i -го фактору;

$C_e(i)$ - ваговий коефіцієнт i -го фактора.

Фактична оцінка V_ϕ розраховується наступним чином:

$$V_\phi = \sum_i^n V_a(i) = \sum_i^n V_e(i) \cdot C_e(i) \quad (3.7)$$

де n – сума факторів оцінювання відповідного елемента аудиторського ризику (ризик внутрішнього та зовнішнього контролю, а також внутрішньогосподарський ризик).

Застосовуючи розглянуту методику, нами здійснено дослідження фактичного рівня ризиків внутрішнього та зовнішнього контролю та внутрішньогосподарського ризику на прикладі умовного бюджетного підприємства

«Х». Дана установа є підконтрольною Контрольно-ревізійному управлінню в Сумській області.

Так, під час здійснення оцінки нами було виявлено основні фактори, які здійснюють прямий вплив на окремі складові аудиторського ризику. Це дозволило оцінити рівень ризику внутрішнього контролю (R_{int}), ризику зовнішнього контролю (R_{ext}) і внутрішньогосподарського ризику (R_{ins}), для організації «А», які становлять:

$$R_{ins} = 0,692; R_{int} = 0,658; R_{ext} = 0,650.$$

Отримавши вихідні дані для визначення ризику невиявлення, розрахуємо проміжки можливих значень даного показника при допустимих значеннях аудиторського ризику: 0,01; 0,05; 0,1. На основі цього ми зможемо визначити рівень ризику невиявлення при низькому, високому та середньому аудиторському ризику, використовуючи формулу (3.3):

$$RU(R_{oa} = 0,01) = \frac{0,01}{0,692 \cdot 0,658 \cdot 0,650} = 0,034$$

$$RU(R_{oa} = 0,05) = \frac{0,05}{0,692 \cdot 0,658 \cdot 0,650} = 0,169$$

$$RU(R_{oa} = 0,10) = \frac{0,10}{0,692 \cdot 0,658 \cdot 0,650} = 0,338$$

Як показують проведені розрахунки, ризик невиявлення має дорівнювати тільки 3,5% при високому рівні аудиторського ризику, тобто коли $R_{oa} = 1\%$. При низьких вимогах до аудиторського ризику RU може дорівнювати 35%, а при середніх – 17%.

Розрахунок даного параметру дозволяє контролювати глибину аналізу та кількість компонентів вибірки. Іншою перевагою методу є зменшення обсягу роботи для інспекторів, які здійснюють перевірку, а також уникнення

можливості проведення неповного дослідження контрольованих об'єктів, що позитивно впливає на якість результатів аудиту [174].

Використовуючи розглянуту експертно-аналітичну модель при здійсненні аудиту з'являється можливість кількісно оцінити значення компонентів аудиторського ризику. Дана методика є досить простою та зручною для застосування, а також не потребує значних часових та трудомістких витрат.

Наведена методика експертно-аналітичної оцінки рівня аудиторського ризику, його складових та чинників, які здійснюють вплив на нього, може бути суттєво вдосконалена та покращена органами КРУ в Сумській області за рахунок використання статистичної інформації, отриманої у процесі аудиторських перевірок, а також методів економіко-математичного моделювання. Це сприятиме здійсненню об'єктивної та точної оцінки аудиторського ризику експертами, отриманню більш детальної інформації стосовно факторів, які здійснюють вплив на нього.

На рис. 3.10. продемонстровано механізм проведення оцінки аудиторського ризику.

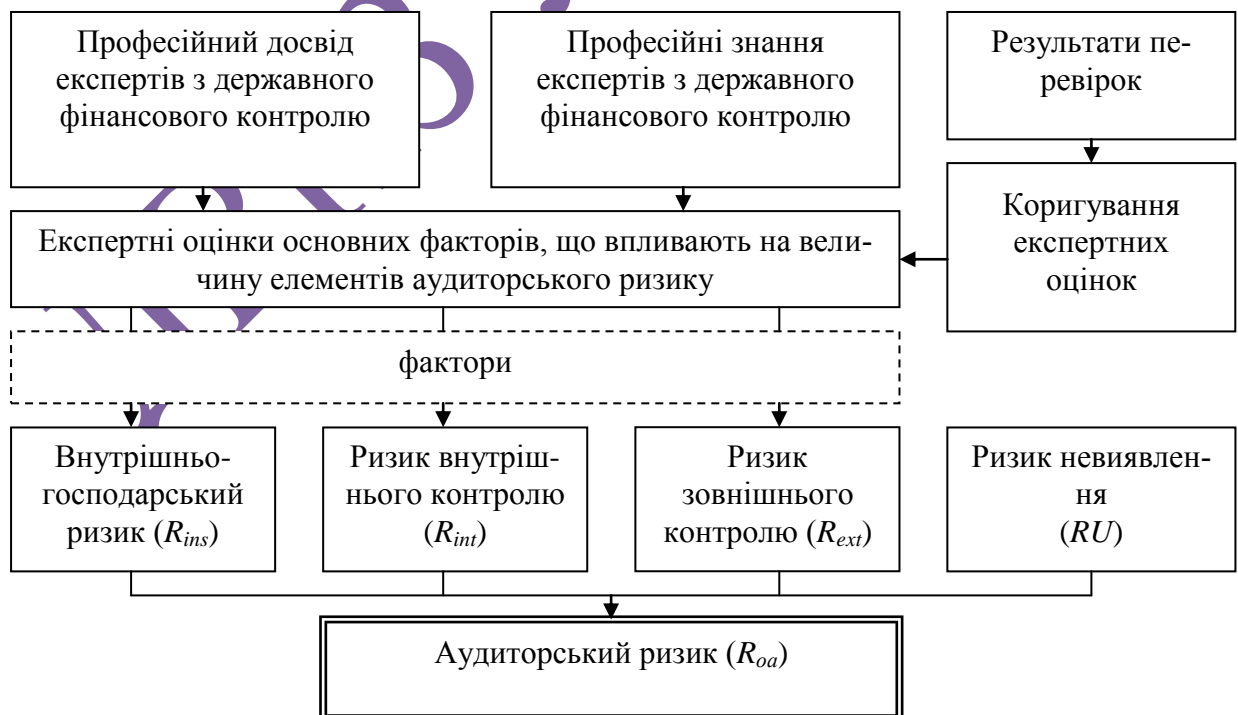


Рис. 3.10. Механізм проведення факторної оцінки аудиторського ризику (складено автором)

Так, як відомо, експертні дослідження не завжди демонструє абсолютно точні результати. Критерієм перевірки достовірності отриманої оцінки може бути практичний досвід. Відповідно, з метою уточнення та зниження ризику недостовірності отриманих результатів внаслідок проведеного експертного аналізу слід використовувати попередні статистичні дані як основу для порівняння чинників впливу на окремі компоненти аудиторського ризику, а також рівня їх значущості у загальній структурі.

Таким чином, використовуючи певні коефіцієнти, розрахований на основі зібраних статистичних даних КРУ в Сумській області шляхом проведення факторної оцінки за допомогою методу, наведеного вище, стає можливим здійснення оцінки адекватності експертних висновків стосовно аудиторського ризику. У якості таких показників можуть застосовуватись коефіцієнти контингенції або взаємного сполучення Чупрова, які дають змогу кількісно визначити тісноту зв'язку між якісними характеристиками.

Для зручності проведення подальших розрахунків, згрупуємо статистичні матеріали, взяті за рік, що продемонстровано у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Статистична інформація щодо фактичної оцінки чинників, які здійснюють вплив на рівень внутрішньогосподарського ризику (R_{ins})

№ з/п	Назва фактора	Оцінка $R_{ins \phi}^*$	Рівень ризику			Разом
			високий	середній	низький	
1	Обсяг бюджетного фінансування	> 0,5	15	20	5	40
		≤ 0,5	29	15	16	60
Всього:			44	35	21	100
2	Чесність керівництва	> 0,5	14	19	11	44
		≤ 0,5	29	11	16	56
Всього:			43	30	27	100
3	Професійність керівництва	> 0,5	15	19	10	44
		≤ 0,5	28	12	16	56
Всього:			43	31	26	100
n	Інші фактори	> 0,5	12	15	9	36
		≤ 0,5	22	26	16	64

Всього:	34	41	25	100
---------	----	----	----	-----

* Оцінки фактичних значень $R_{ins \phi}$ мають можливість коливатися в рамках від 0 до 1 і поділені на 2 групи: високий ризик - $R_{ins \phi} > 0,5$, низький ризик - $R_{ins \phi} \leq 0,5$.

Як видно з табл. 3.1, на основі результатів аудиту, проведеного КРУ в Сумській області нами було охарактеризовано деякі чинники, які впливають на таку складову аудиторського ризику як внутрішньогосподарський ризик.

Методика, що розглядається, дає можливість з'ясувати наявність суттєвого взаємозв'язку між оцінкою кожного з чинників та загальним результатом оцінки складової аудиторського ризику. На основі цього визначається ступінь достовірності та уточнюється експертна оцінка факторів, що визначають рівень ризику, та їх вагомість.

З огляду на практичну значимість даного підходу, розрахуємо рівень зв'язку між оцінками фактору «Обсяг бюджетного фінансування», який визначає внутрішньогосподарський ризик (табл. 3.2).

З метою роз'яснення даних, наведених у табл. 3.2, зауважимо, що у колонці «**Рівень ризику**»:

- 1) перше число вказує на сумарну кількість оцінок внутрішньогосподарського ризику;
- 2) друге число, наведено у дужках, є квадратом проведених оцінок;
- 3) третє число дорівнює поділу квадратів чисел, наведених у дужках, на відповідне число колонки «Разом».

Таблиця 3.2

Розрахунок коефіцієнта Чупрова для оцінки впливу конкретного чинника на рівень внутрішньогосподарського ризику

№ з/п	Назва фактора	Оцінка $R_{ins \phi}^*$	Рівень ризику			Разом
			високий	середній	низький	
1	Обсяг бюджетного фінансування	$> 0,5$	15 (226) 5,6250	20 (400) 10,0000	5 (25) 0,6250	40
		$\leq 0,5$	29 (841) 14,0167	15 (225) 3,7500	16 (256) 4,2667	60
Всього:			44 19,6417 0,4464	35 13,7500 0,3929	21 4,2667 0,2329	100 1,0722

Дані, продемонстровані у ряді «Усього», позначають наступне:

- перше число – сумарна кількість оцінок високого та низького рівня ризику;
- друге число дорівнює сумі результатів часток від ділення квадратів чисел на відповідні показники з колонки «Разом»;
- частка від ділення першого показника на другий.

Загальна сума двох останніх відношень наведена в таблиці у правому нижньому кутку на перетині колонки «Разом» та рядку «Усього». Якщо зменшити отримане число на одиницю ($1,0722 - 1 = 0,0722$), то отримаємо індикатор взаємного сполучення (φ^2).

Визначимо коефіцієнт взаємного сполучення Чупрова [149] за наступною формулою:

$$K_{\varphi} = \frac{\sqrt{\varphi^2}}{\sqrt{(r_1 - 1)(r_2 - 1)}}, \quad (3.8)$$

де r_1 – високий, середній, низький рівень ризику (3);

r_2 – кількість рівнів оцінки внутрішньогосподарського ризику (>0.5 ; ≤ 0.5 : разом – 2).

На основі показників, наведених у табл. 3.2 наведемо коефіцієнт взаємного сполучення:

$$C_{\varphi} = \frac{\sqrt{0,0722}}{\sqrt{(3-1)(2-1)}} = 0,189994$$

Таким чином, можна стверджувати про наявність помітного, проте не досить тісного взаємозв'язку між оцінками значущості чинника «Обсяг бюджетного фінансування» та фактичним рівнем внутрішньогосподарського ризику. Так, якщо $C_{\varphi} > 0,3$, то можна стверджувати про наявність тісного

зв'язку. Проте не слід недооцінювати розглянутий чинник. Це пов'язано з тим, що кількість факторів, які впливають на рівень складової ризику, є досить великою (може досягти 13-ти штук), то значення даного коефіцієнту для кожного з них, відповідно, не будуть надто великими.

Розрахуємо коефіцієнт рангової кореляції ρ , або коефіцієнт Спірмена, на основі якого можна зробити висновки стосовно рівня відповідності оцінок значущості досліджуваних чинників та зібраним статистичним показником. Розрахунок будемо проводити для:

- ряду показників вагомості чинників, які впливають на компоненти аудиторського ризику;
- ряд коефіцієнтів взаємного сполучення, розрахованих для кожного фактору, що впливає на конкретну складову аудиторського ризику.

Останній з вказаних рядів слід структурувати у порядку зменшення показників. Кожен з показників даного ряду, який знаходиться на i -му місці, присвоюється ранг $X_i = i$.

Рядок оцінок експертів також структурується у порядку зменшення показників, а кожному з них в залежності від місця розташування присвоюється ранг Y_j , де j – порядковий номер відповідного індикатора взаємного сполучення.

У табл. 3.3 відображено ранжування чинників, які впливають на внутрішньогосподарський ризик на основі визначених рядів даних.

Таблиця 3.3

Ранжування чинників впливу на внутрішньогосподарський ризик за експертними оцінками і показниками взаємного сполучення

Ранги X_i	Показники взаємного сполучення	Ранги Y_j	Експертні оцінки
1	0,322	1	0,217
2	0,284	2	0,133
3	0,256	3	0,117
4	0,251	4	0,100
5	0,232	5	0,083
6	0,190	6	0,083

7	0,185	7	0,083
8	0,169	8	0,067
9	0,167	9	0,067
10	0,148	10	0,050

Розрахуємо суму квадратів різниць відповідних рангів X_i та Y_i . Визначимо в табл. 3.4 взаємозв'язок між відповідними рангами X_i та Y_i .

Визначимо показник рангової кореляції Спірмена за наступною формулою:

$$\rho_s = 1 - \frac{6 \cdot \sum D_i^2}{q \cdot (q^2 - q)}, \quad (3.9)$$

де q – кількість значень числового ряду (в даному дослідженні $q = 13$).

Таблиця 3.4

Показники взаємозв'язку рангів X_i та Y_i

X_i	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Y_i	6	7	10	8	5	3	4	9	1	2	
$D_i = (X_i - Y_i)$	-5	-5	-7	-4	0	3	3	-1	8	8	
D_i^2	25	25	49	16	0	9	9	1	64	64	$\Sigma = 262$

Отже, індикатор рангової кореляції для чинників внутрішньогосподарського ризику буде мати таке значення:

$$\rho_s = 1 - \frac{6 \cdot 262}{10 \cdot (100 - 10)} = 0,747.$$

Отримане значення даного показника свідчить про те, що між експертними оцінками та фактичними значеннями спостерігається тісний взаємозв'язок. Так, коефіцієнт Спірмена може варіюватись від -1 до +1, а, отже, отримане значення свідчить про високу адекватність даної моделі, яка була

застосована нами для оцінки рівня внутрішньогосподарського ризику. Таким чином, під час здійснення повторної оцінки параметрів значущості чинників не виникне необхідності змінювати дані фактори.

Очевидно, що дану модель можна застосовувати не тільки стосовно внутрішньогосподарського, але й стосовно ризиків зовнішнього та внутрішнього контролю.

Крім того, *зазначений підхід можна вдосконалити, доповнивши його проведенням кореляційно-регресійного аналізу*. З допомогою цього аналізу з'являється можливість з'ясувати ступінь впливу на ризик невиявлення як результативний індикатор таких складових як ризику внутрішнього і зовнішнього контролю внутрішньогосподарський ризик. Крім того, дана процедура дозволить кількісно виміряти можливі значення ризику невиявлення при різних комбінаціях його компонентів.

Іншою перевагою даного методу є те, що вона дає можливість визначити ступінь кореляції між складовими аудиторського ризику, що відіграє велику роль, оскільки обумовлює якість роботи аудиторів.

Розрахуємо індикатори, які визначають рівень впливу компонентів аудиторського ризику на власне аудиторський ризик на основі результатів аудиту 10 бюджетних суб'єктів господарювання, що знаходяться під контролем КРУ в Сумській області. Результати проведених розрахунків наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Розрахунки значень складових аудиторського ризику на основі перевірок
КРУ в Сумській області

№ п/п	Ризик невиявлення (R_U)	Внутрішньогосподарський ризик (R_{ins})	Ризик внутрішнього контролю (R_{int})	Ризик зовнішнього контролю (R_{ext})
1	0,274	0,658	0,587	0,488
2	0,168	0,689	0,702	0,761
3	0,198	0,541	0,548	0,934
4	0,305	0,795	0,734	0,385
5	0,496	0,410	0,455	0,654
6	0,154	0,687	0,668	0,669
7	0,420	0,345	0,637	0,510

8	0,286	0,598	0,564	0,697
9	0,348	0,605	0,598	0,348
10	0,288	0,545	0,697	0,468
Σ	0,274	0,658	0,587	0,488

На основі проведених розрахунків можна розрахувати парні та часткові показники кореляції та індикатори множинної кореляції. Розрахуємо дані коефіцієнти.

- 1) Парні показники кореляції показують тісноту взаємозв'язку складових ризику. При розрахунку їх беруть попарно та не враховують кореляційні зв'язки один між одним. Для цього застосовують наступну формулу:

$$r = \frac{\sum yx - (\sum x \times \sum y) / n}{\sqrt{(\sum x^2 - (\sum x)^2 / n) \times (\sum y^2 - (\sum y)^2 / n)}} \quad (3.10)$$

де r – парний коефіцієнт кореляції;
 y – результатний індикатор;
 x – індикатор, що впливає на y .

Нехай ризик невиявлення позначається як y , внутрішньогосподарський ризик - - x_1 , ризик внутрішнього контролю - - x_2 , а зовнішнього контролю - x_3 . Розрахуємо показники кореляції (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Значення парних коефіцієнтів кореляції складових аудиторського ризику на основі перевірок КРУ в Сумській області

Показник	Значення показника
r_{yx_1}	-0,6630
r_{yx_2}	-0,4906
r_{yx_3}	-0,4283
$r_{x_1x_2}$	0,5688
$r_{x_1x_3}$	-0,1371

r_{x_2, x_3}	-0,3485
----------------	---------

За шкалою Чеддока, кількісний і якісний ступінь тісноти зв'язку наведений в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Кількісний і якісний ступінь тісноти зв'язку моделі

Значення показника	Якісна характеристика зв'язку
0,1 – 0,3	слабкий
0,3 – 0,5	помірний
0,5 – 0,7	помітний
0,7 – 0,9	високий
0,9 – 0,99	дуже високий

У табл. 3.8 наведено показники, що свідчать про ступінь взаємозв'язку різних складових аудиторського ризику.

Таблиця 3.8

Кореляція між складовими аудиторського ризику

№ п/п	Складові аудиторського ризику, між якими існує зв'язок	Парний показник кореляції	Вид взаємозв'язку	Ступінь тісноти взаємозв'язку
1	RU і R _{ins}	-0,6630	Обернений	Помітний
2	RU і R _{int}	-0,4906	Обернений	Помірний
3	RU і R _{ext}	-0,4283	Обернений	Помірний
4	R _{ins} і R _{int}	+0,5688	Прямий	Помітний
5	R _{ins} і R _{ext}	-0,1371	Обернений	Слабкий
6	R _{int} і R _{ext}	-0,3485	Обернений	Помірний

Проаналізувавши дані табл. 3.8 можна зробити висновок, що найсуттєвіший вплив на рівень ризику невиявлення здійснюють внутрішньогосподарський ризик, про що свідчить значення парного коефіцієнта кореляції (-0,6630). Інші два види ризику – внутрішнього і зовнішнього контролю – мають менший вплив, який відповідає значенням парного коефіцієнта кореляції: -0,4906 і -0,4283 відповідно.

На основі проведених розрахунків встановлено, що найбільшу вагу для аудиторського ризику мають саме внутрішньогосподарський. Це ще раз

підтверджує практичний досвід, оскільки саме цей чинник є найбільш суттєвими через низький рівень розвитку внутрішнього контролю та аудиту бюджетних організацій. Крім того, як правило, такі установи рідко перевіряються іншими зовнішніми органами, крім КРУ.

Іншим важливим питанням є виявлення зв'язку між внутрішньогосподарським ризиком (R_{ins}) та ризиками внутрішнього (R_{int}) і зовнішнього (R_{ext}) контролю. Так, найбільша кореляція спостерігається між R_{int} та R_{ins} . На основі цього можна зробити висновок, що існують деякі чинники, які одночасно впливають на обидва ці види ризиків.

Отже, постає завдання визначити ці чинники впливу, які обумовлюють ці два види ризику. Це необхідно для того, щоб вилучити їх із моделі та не допустити повторення факторів. Іншим варіантом є об'єднання цих двох досліджуваних ризиків в один.

Тісна кореляція між внутрішньогосподарським та ризиком внутрішнього контролю пояснюється також тим, що дані види ризику пов'язані між собою: важно розмежувати сферу впливу господарства від внутрішнього контролю. Так, зв'язок між двома даними ризиками є прямо пропорційним.

Так, кореляція між ризиком зовнішнього контролю та іншими видами складових компонентів аудиторського ризику виявилася низькою. Крім того, в даному випадку спостерігається обернена пропорційна залежність: у бюджетних організаціях, що характеризується високим внутрішньогосподарським та ризиком внутрішнього контролю, перевірки проводяться більш досконало, ніж у менш ризикових установах.

У результаті цього, проводячи більш ретельне дослідження знижують свій ризик, тобто ризик зовнішнього контролю.

Проаналізуємо сукупний вплив R_{ins} , R_{int} , R_{ext} ризик невиявлення RU, використовуючи комплексний показник множинної кореляції (R), що розраховується за наступною формулою:

$$R = \sqrt{\Delta^* / \Delta} \quad (3.11)$$

$$\Delta^* = \begin{vmatrix} P_{yx_1} & P_{yx_2} & P_{yx_3} & 0 \\ 1 & P_{x_1x_2} & P_{x_1x_3} & P_{yx_1} \\ P_{x_1x_2} & 1 & P_{x_2x_3} & P_{yx_2} \\ P_{x_1x_3} & P_{x_2x_3} & 1 & P_{yx_3} \end{vmatrix} \quad \Delta = \begin{vmatrix} 1 & P_{x_1x_2} & P_{x_1x_3} \\ P_{x_1x_2} & 1 & P_{x_2x_3} \\ P_{x_1x_3} & P_{x_2x_3} & 1 \end{vmatrix}$$

Підставивши у наведену формулу розраховані вище значення парних показників кореляції між різними видами ризику, розрахуємо Δ та Δ^* :

$$\Delta^* = \begin{vmatrix} -0,639 & -0,455 & -0,650 & 0 \\ 1 & 0,485 & -0,097 & -0,639 \\ 0,485 & 1 & -0,114 & -0,455 \\ -0,097 & -0,114 & 1 & -0,650 \end{vmatrix} = 0,5557 \quad \Delta = \begin{vmatrix} 1 & 0,485 & -0,097 \\ 0,485 & 1 & -0,114 \\ -0,097 & -0,114 & 1 \end{vmatrix} = 0,7531.$$

Комплексний показник множинної кореляції дорівнюватиме:

$$R = \sqrt{0,5678/0,7758} = 0,8555$$

Отримана величина R дозволяє стверджувати, що ризик невиявлення RU знаходиться в тісній кореляції з іншими досліджуваними ризиками, а саме R_{ins} , R_{int} , R_{ext} . Визначивши показник множинної детермінації R^2 , що становить 0,7319, можна стверджувати, що на 73,19 % ризик невиявлення обумовлений проаналізованими вище трьома чинниками.

Рівняння множинної регресії подамо у вигляді:

$$RU = z_0 + z_1 R_{ins} + z_2 R_{int} + z_3 R_{ext} \quad (3.12)$$

де: RU – ризик невиявлення;

z_1, z_2, z_3 – коефіцієнти, які визначають ступінь впливу елемента ризику на ризик невиявлення RU ;

$R_{ins}, R_{int}, R_{ext}$ – ризики внутрішньогосподарський, внутрішнього контролю, зовнішнього контролю;

z_0 – вільний член, який не має самостійного економічного змісту.

На основі розрахунків у табл. 3.7 та даних про бюджетні організації, вибрані для даного дослідження, кількість (n) яких становить 10 од., використовуємо метод Гаусса для подальшого аналізу.

Рівень ризику R_{oa} в дослідженні прийнятий за константу (при різних рівнях вимог до результатів аудиту), а рівень ризику RU вважається таким, що залежить від рівнів ризиків R_{ins} , R_{int} , R_{ext} .

В роботі автором на основі аналітичної обробки даних КРУ в Сумській області виявлено найбільш релевантні фактори, що визначають кожну з цих компонент, здійснено їх ранжування за значущістю (s), а також перевірено адекватність отриманих результатів фактичним даним із застосуванням коефіцієнтів контингенції. Так, наприклад:

- факторами впливу на ризик R_{ins} є: соціально-економічна ситуація в країні ($s=0,083$); політична ситуація в країні ($s=0,067$); професійність керівництва ($s=0,117$); чесність керівництва ($s=0,133$); обсяг бюджетного фінансування ($s=0,217$); характер господарської діяльності ($s=0,100$); законодавче регламентування діяльності ($s=0,067$); регуляторна політика держави ($s=0,050$); економічна ситуація на підприємстві ($s=0,083$); економічна ситуація в галузі ($s=0,083$);
- факторами впливу на ризик R_{int} є: організація бухгалтерського обліку ($s=0,217$); організація внутрішнього контролю ($s=0,250$); компетентність контрольного персоналу ($s=0,117$); кадрова політика на підприємстві ($s=0,067$); наявність служби внутрішнього аудиту (внутрішнього контролю) ($s=0,133$); впорядкованість документообігу ($s=0,117$); частота проведення інвентаризації та інших контрольних заходів ($s=0,100$);
- факторами впливу на ризик R_{ext} є: компетентність зовнішнього контролера ($s=0,217$); кваліфікація зовнішніх контролерів ($s=0,200$); об'єктивність в оцінці об'єктів перевірки і дій служ-

бових осіб ($s=0,333$); перелік контрольних процедур, які використовуються ($s=0,250$).

Це дозволило формалізувати факторний вплив ризиків R_{ins} , R_{int} , R_{ext} на ризик невиявлення при фіксованому рівні ризику R_{oa} . Розрахунки за даними КРУ в Сумській області показали, що:

- гранична межа ризику невиявлення складає 0,03 при високих вимогах до глибини аудиторської перевірки та репрезентативності вибірки ($R_{oa} = 0,01$);
- 0,17 – при середніх вимогах ($R_{oa} = 0,05$);
- 0,34 – при низьких вимогах ($R_{oa} = 0,1$).

Адекватність отриманих даних в роботі підтверджена високими значеннями показників рангової кореляції.

Проведення кореляційно-регресійного аналізу за даними 10 бюджетних установ Сумської області дозволило формалізувати ступінь впливу ризиків R_{ins} , R_{int} , R_{ext} на ризик невиявлення RU :

$$RU = 0,5894R_{ins} - 0,3789R_{int} - 0,4468R_{ext} + 1,1225. \quad (3.13)$$

Проведене дослідження довело, що найбільш суттєвий вплив на можливість невиявлення інспектором порушень при здійсненні аудиторських перевірок бюджетних установ має наявність помилок або недостовірність інформації, що міститься у фінансовій звітності або бухгалтерському обліку.

Визначивши значення показників регресії R_{ins} , R_{int} , R_{ext} , можна з'ясувати рівень впливу зміни конкретної складової ризику на величину ризику невиявлення. Використовуючи власні матеріали та дані, КРУ в Сумській області має можливість застосовувати рівняння регресії для вирішення цього завдання.

Крім того, переваги даної методики полягають і в тому, що вона дозволяє ідентифікувати значущість компонентів аудиторського ризику та оцінити її. Якщо конкретна складова даного ризику вибрана помилково, або

має незначний вплив на загальний рівень ризику, то в результаті розрахунків рівень впливу даного компонента буде низьким.

Висновки за розділом 3

У третьому розділі «**Напрямки удосконалення механізму здійснення державного фінансового аудиту в бюджетній сфері**» розроблено механізм дистанційного аудиту бюджетної ефективності на основі ризик-орієнтованого підходу, визначено організаційний механізм запровадження громадського контролю відповідальності в практику ДФК, удосконалено методичні засади оцінки аудиторського ризику при здійсненні державного фінансового аудиту в бюджетній сфері.

1. На основі виявлених проблем організаційного, нормативного, правового, методичного, кадрового, фінансового та інформаційного забезпечення визначені відповідні напрямки удосконалення механізму оцінки ефективності проведення державного фінансового контролю в Україні, зокрема запропоновано розмежування законодавчого та виконавчого державного фінансового контролю відповідно до їх функціональної організації, при цьому важливим є подальший розвиток законодавчого забезпечення механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні, а саме прийняття та впровадження галузевого закону про державний фінансовий контроль.

2. Враховуючи зростання суспільного нагляду та розвиток законодавства про доступ до публічної інформації, актуалізується розвиток зовнішньої складової державного фінансового контролю в Україні, тому запропоновано впровадження одночасно як зовнішнього аудиту в фінансовій сфері, так і реалізація принципу «громадського контролю – відповідальності». Запропоновано збільшення об'єктів контролю за рахунок контролю державних та комунальних суб'єктів господарювання, суб'єктів з істотною участю держави в капіталі, суб'єктів, які використовуючи повністю або частково державне та комунальне майно, державні фінансові ресурси чи пільги. З метою стимулювання кадрового забезпечення обґрунтований прогресивний показник фінансової відповідальності працівників за порушення касової дисципліни.

3. Визначено можливості та передумови використання програмно-цільового методу в практиці організації фінансового аудиту в бюджетній сфері з урахуванням сучасного стану нормативно-правового, організаційного, методичного, кадрового та інформаційного забезпечення.

4. В роботі розглядаються п'ять основних видів аудиторських ризиків бюджетних установ:

- ризик невиявлення (RU) – ризик невиявлення правопорушень або помилок інспектором при проведенні аудиторської перевірки;
- об'єктивно допустимий аудиторський ризик (R_{oa}), тобто ризик, пов'язаний з об'єктивною асиметрією інформації, наявністю помилок при застосуванні різних методів обробки інформації тощо; вважається таким, що присутній завжди, його прийнятний рівень визначається вимогами до глибини аудиторської перевірки та репрезентативності вибірки;
- внутрішньогосподарський ризик (R_{ins}) – ризик наявності помилок при веденні обліку господарської діяльності, недостовірності даних звітності;

- ризик внутрішнього контролю (R_{int}) – ризик вчасного виявлення та ліквідації помилок і порушень органами внутрішнього контролю установи;
- ризику зовнішнього контролю (R_{ext}) – ризик вчасного виявлення та ліквідації помилок і порушень зовнішніми контролюючими органами, інформацію яких використовує інспектор при проведенні аудиту.

5. На основі розрахунків величин ризиків визначені найбільш ризикові ділянки державного фінансового контролю. Встановлено взаємозв'язок між обсягом бюджетного фінансування та соціально-економічною ситуацією в Україні, що описано відповідною математичною моделлю.

На основі використаних економіко-математичних моделей оцінки аудиторського ризику при перевірках КРУ в Сумській області виявлено найбільший вплив на загальний результат саме внутрішнього ризику ревізій КРУ. Ефективність проведення фінансово-господарського аудиту в бюджетній сфері може бути суттєво підвищена шляхом проведення дистанційного аудиту бюджетної ефективності на основі ризик-орієнтованого підходу, який передбачає здійснення вибіркового фінансового контролю за окремими бюджетними установами, перелік яких коригується з певною періодичністю за критерієм «накопичувальної репутації», визначеним за відповідністю не тільки законодавчим вимогам, але й очікуванням споживачів послуг.

Основні положення даного розділу опубліковані автором в роботах [181, 182, 183, 184].

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретико-методичне обґрунтування пропозицій та практичних рекомендацій щодо формування механізму оцінювання державного фінансового контролю в Україні на принципах ефективності і забезпечення реалізації провідного світового досвіду в Україні. За результатами дисертаційного дослідження зроблено наступні висновки:

1. На основі аналізу існуючих підходів до трактування поняття державного фінансового контролю здійснено уточнення її економічної сутності. Під державним фінансовим контролем запропоновано розуміти комплекс заходів з встановлення відповідності напрямків витрачання державних коштів і управління майном з метою забезпечення оптимального формування, розподілу, перерозподілу та витрачання фінансових ресурсів. Систематизовані та доповнені функції державного фінансового контролю дали змогу узагальнити принципи оцінки механізму державного фінансового контролю. Узагальнення концептуальних підходів до розуміння принципів державного фінансового контролю надало змогу, виявити як всеохоплюючий характер державного фінансового контролю, так і його системність, самодостатність та законодавча регулятивність.

2. Встановлено, що в фінансовій науці кінцево не систематизовано підходи до виділення видів, форм та методів державного фінансового контролю, тому визначено, що найбільш поширеним критерієм виділення видів фінансового контролю є суб'єктний, тому в Україні фактично функціонує державний, відомчий, незалежний, громадський та внутрішньогосподарський фінансовий контроль. При цьому залежно від хронології використання фінансових ресурсів чи управління державним майном формують попередню, поточну та наступну форму державного фінансового контролю, а методи фінансового контролю включають аналіз, аудит, обстеження та перевірки.

ку. Найбільш поширеним контрольним заходом при цьому є ревізія як процедура поточного та наступного державного фінансового контролю.

3. Зародження та розвиток національної системи державного фінансового контролю почався ще з давніх давен при формуванні суспільного ладу, проте сучасного вигляду та ієрархії набув з отримання державності України, тому має ще не сформоване якісно законодавче, кадрове, фінансове та інформаційне забезпечення. Для удосконалення національної системи державного фінансового контролю в рамках вищих органів державного фінансового контролю проводиться координація діяльності з міжнародними неурядовими організаціями в даній сфері для забезпечення гармонізації національного законодавства в сфері фінансового контролю та переймання провідного світового досвіду.

4. Узагальнено провідний світовий досвід в сфері державного фінансового контролю. Встановлено, що всі системи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах за критерієм підпорядкування та кількістю суб'єктів управління можна поділити на системи централізованого державного фінансового контролю та системи децентралізованого державного фінансового контролю, при цьому ефективність даних систем в залежності від рівня забезпечення в кожній країні передбачає свої особливості. Провідним інструментом проведення державного фінансового контролю в зарубіжній практиці є програмно-цільовий метод методу в практиці організації фінансового аудиту в бюджетній системі.

5. В роботі удосконалено науково-методичний підхід щодо оцінки ефективності державного фінансового контролю на основі інтегральних показників. Його використання є перспективним напрямом удосконалення системи показників фінансового контролю для окремих установ та організацій. Ключове місце при цьому буде займати методика обрання критерії дієвості, економічності та результативності національної системи державного фінансового контролю. Інтегральний показник механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю призначається для визначення ефек-

тивності діяльності окремих контрольних органів та посадових осіб за фактичними результатами їх контрольної діяльності.

6. Дослідження системи державного фінансового контролю України дає можливість сформулювати загальний комплекс дій, які необхідно здійснити для його подальшого ефективного розвитку: підпорядкування інструментарію державного фінансового контролю цілям бюджетної політики країни; широке врахування провідного досвіду і ключових вимог до діяльності контрольних установ; централізація фінансових контролерів з метою підвищення їх функціонального і кадрового забезпечення. Дієвість регулювання державного фінансового контролю може бути забезпечена лише на основі формування організаційного механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю в системі фінансових відносин.

7. Вивчення поточного стану розвитку державного фінансового контролю надало змогу виявити ряд сучасних проблем системи державного фінансового контролю, зокрема: недостатньо розвиненого рівня законодавчого, кадрового, методичного, фінансового та інформаційного забезпечення; низького рівня фінансової дисципліни у суб'єктів господарювання; тенденції переважання наступного контролю над попереднім та поточним; відсутність науково-обґрунтованої методики оцінки ефективності механізму державного фінансового контролю в Україні, тому об'єктивно необхідним є пошук напрямків удосконалення національної системи державного фінансового контролю, включаючи використання науково-обґрунтованої методики оцінювання ефективності державного фінансового контролю на окремих рівнях.

8. Розглянуті напрямки запровадження державного фінансового аудиту в бюджетній сфері, в тому числі з використанням державного фінансового аудиту за результатами відповідного бюджетного періоду за окремими фінансовими установами та суб'єктами господарювання. Визначена можливість використання дистанційного фінансового аудиту з урахуванням сучасних проблем організаційного, нормативного та кадрового забезпечення. Тому було запропоновано інтегральний показник ефективності діяльності бю-

джетних установ, що базується на кількісних та якісних оцінках діяльності, для математичної оцінки ефективності діяльності бюджетних установ. Державний фінансовий аудит є ефективним інструментом бюджетного менеджменту, при цьому аудит ефективності при цьому слід розглядати як системне дослідження ефективності реалізації управлінських рішень щодо організації діяльності бюджетних установ в усіх сферах бюджетної системи, який має цілеспрямований, організований та експертно-аналітичний характер.

9. Досліджено організаційні аспекти реформування органів державного фінансового контролю в Україні. Визначено можливість застосування принципу «громадського контролю – відповідальності» при реалізації інтеграції зовнішнього державного фінансового контролю в сучасну систему фінансового контролю України з урахуванням вимог концепції розвитку внутрішнього фінансового контролю та викликів фінансової системи України. Встановлено напрямки поглиблення кадрового та фінансового забезпечення діяльності контрольних підрозділів, в тому числі за рахунок використання бюджетного аудиту ефективності та посилення індивідуальної матеріальної відповідальності конкретних посадових осіб за прийняті управлінські рішення. Визначено базові переваги та недоліки впровадження програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансового аудиту в бюджетній сфері, встановлено головну мету, завдання, інструментарій, а також необхідні і достатні умови впровадження даного методу в бюджетний процес України. Визначено необхідність перегляду існуючого порядку розроблення та реалізації державного бюджету з урахуванням необхідності впровадження державних цільових програм з характерним для них середньо- та довгостроковим характером бюджетного планування. При цьому неонов'язковою є уніфікація державних цільових програм для конкретних адміністративно-територіальних одиниць, оскільки пріоритетним є не кількісний показник цільового використання фінансових ресурсів, а якісний показник повноти та своєчасності задоволення потреб суспільства. Провідне місце в процесі впровадження програмно-цільового методу в практиці реалізації фінансово-

го аудиту в бюджетній сфері є використання методу аналізу витрат, в тому числі аналізу доцільності витрат та аналізу корисності використання бюджетних ресурсів.

10. Центральне місце в механізмі здійснення державного фінансового аудиту в бюджетній сфері займає оцінка аудиторських ризиків, пов'язаних з недосконалістю контрольних заходів, наявністю похибок або помилок в процесі виявлення правопорушень, професійністю суб'єктів аудиту. В роботі формалізовано факторний вплив внутрішньогосподарського ризику, а також ризиків внутрішнього та зовнішнього контролю на ризик невиявлення правопорушень або помилок при фіксованому рівні об'єктивно допустимого аудиторського ризику. Довівши значні відхилення в фінансовій дисципліні контрольованих об'єктів, визначена актуальність застосування ризикоорієнтованого підходу в процесі визначення планів контрольних перевірок, в тому числі обґрунтовано удосконалення методичного підходу до визначення аудиторського ризику в механізмі оцінки ефективності державного фінансового контролю для реалізації таких принципів державного фінансового контролю, як об'єктивності, всеохоплюючого характеру, результативності, ефективності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Адміністративне право України / В. Б. Авер'янов. – К. : Видво: “Юридична думка”, 2004. – 584 с.
2. Адміністративне право України : підручник / Ю. П. Битяк, В. В. Богуцький, В. М. Гаращук та ін.; за ред. Ю. П. Битяка. – Харків : Право, 2001. – 528 с.
3. Адміністративне право України: підручник / Ю.П. Битяка, В. М. Гаращук, О.В. Дьяченко та ін.; За ред. Ю.П. Битяка. – К.: Юрінком Інтер, 2007. - 544 с.
4. Александров А. М., Вознесенский Э. А. Финансы социализма: Учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит» – М.: Финансы, 1974. – 335 с.
5. Алехин А. П. Административное право Российской Федерации : учебник / А. П. Алехин, А. А. Кармолицкий, Ю. М. Козлов. – М. : ЗЕРЦАЛО, 1997. – 365 с.
6. Алисов Е. А. Финансовое право. Учебное пособие. – Харьков: фирма «Эспада», 1999. – С.66.
7. Алисов Е. А. Финансовое право Украины: учебное пособие. – Харьков : Эспада, 2000. – 288 с.
8. Аналітичний звіт Головки КРУ за 2004 р. [Електронний ресурс]. – Головки КРУ. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
9. Аналітичний звіт Головки КРУ за 2005 р. [Електронний ресурс] . – Головки КРУ. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
10. Аналітичний звіт Головки КРУ за 2006 р. [Електронний ресурс] . – Головки КРУ. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
11. Аналітичний звіт Головки КРУ за 2007 р. [Електронний ресурс] . – Головки КРУ. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.

12. Аналітичний звіт ГоловКРУ за 2008 р. [Електронний ресурс] . – ГоловКРУ. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
13. Аналітичний звіт ГоловКРУ за 2009 р. [Електронний ресурс] . – ГоловКРУ. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
14. Аналітичний звіт ГоловКРУ за 2010 р. [Електронний ресурс] . – ГоловКРУ. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
15. Аналітичний звіт ГоловКРУ за 2011р. [Електронний ресурс] . – ГоловКРУ. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
16. Андреев И. А. Финансовый контроль в СССР. – Казань: Изд-во Казанского ун-та, 1974. – 197 с.
17. Андрійко О. Ф. Державний контроль в Україні: організаційно-правові засади / О. Ф. Андрійко. – К. : Наук. думка, 2004. – 304 с.
18. Анисимов А. А. Финансовый контроль в капиталистических странах. – М. : Финансы, 1966. – 99 с.
19. Атаманчук Г. В. Теория государственного управления : курс лекций / Г. В. Атаманчук. – М. : Юрид. лит., 1997. – 400 с.
20. Афанасьев В. Г. Человек в управлении обществом / В. Г. Афанасьев – М.: Политиздат, 1997. – 328 с.
21. Бажал Ю. М., Дюфло Ремі. Економічний розвиток і державна політика. Практикум / Ю. М. Бажал, Дюфло Ремі та ін.; За заг. ред. І. Розпутенка. – К.: «К.І.С.», 2002. – 264 с.
22. Барабаш Н. С., Никонович М. О. Удосконалення системи державного фінансового контролю / Н.С. Барабаш, М.О. Никонович // Фінансовий контроль. – 2005. – №3. – С.44-47.
23. Бариніна-Закірова М. В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС / М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 6. – С. 9-14.
24. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль, його концептуальні аспекти / І. В. Басанцов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 11. – С. 24-32.

- 25.Басанцов І. В. Стандартизація фінансового контролю як один із початкових етапів реформування контрольної системи України / І. В. Басанцов // Вісник Української академії банківської справи. – 2008. – № 1. – С.33-39.
- 26.Башкатова Т. А. Сущность и функции финансового контроля / Л. А. Дробозина. – М. : ЮНИТИ, 2001. – 527 с.
- 27.Берлач А. І. Фінансове право України / А. І. Берлач : навч. посіб. для дистанційного навчання. – К. : Університет «Україна», 2006. – С.76.
- 28.Битяк Ю. П. Административное право Украины / Ю. П. Битяка. – Харьков : Право, 2003. – 576 с.
- 29.Білик М. Д. Управління фінансами державних підприємств / М. Д. Білик. – К.: «Знання», 1999. – 428 с.
- 30.Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту / М. Т. Білуха. – К. : Вища школа, 1994. – 364 с.
- 31.Боди З. Финансы / Зви Боди, Роберт Мертон. – 2007. – 592 с.
- 32.Болдырев Б.Г. Финансы капиталистических стран / Б.Г. Болдырев – М. : Финансы и статистика, 1985. – 344 с.
- 33.Большой энциклопедический словарь / А.М. Прохоров. - Норинт, 1998. – 1456 с.
- 34.Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – 7-е изд., доп. – М. : Институт новой экономики, 2007. – 1472 с.
- 35.Большой экономический словарь / А. Б. Борисова. – М. : Книжный мир. – 2009. – 875 с.
- 36.Бутенко В. Л., Бубенко І. В. Проблеми і напрями вдосконалення роботи органів державного фінансового контролю / В. Л. Бутенко, І. В. Бубенко // Економічний простір. – №12/1. - 2008. – С. 106-113.
- 37.Бутко А. Д. Внутрішній фінансовий контроль у системі фінансового контролю держави / А. Д. Бутко, Б. М. Марченко // Фінанси України. – 2003. – № 8. – С. 127-137.
- 38.Василик О. Д. Державні фінанси України / О. Д. Василик: навчальний посібник. – К. : Вища школа. –1997 – 383 с.

- 39.Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні : теорія, методологія, організація / Н. Г. Виговська. - Житомир : ЖДТУ, 2008. – 432 с.
- 40.Виговська Н. Г. Господарський, фінансово-господарський та економічний контроль / Н. Г. Виговська // Статистика України. – 2008. – № 4. – С. 21-26.
41. Винниченко Н. В. Особливості функціонування системи контролю бюджетних програм / Н.В.Винниченко, Н.В. Шевченко // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія : Економічна.–Випуск 35. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – С. 64-68.
- 42.Винниченко Н. В. Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Н. В. Винниченко, Н. В. Шевченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури. Збірник наукових праць : Випуск 28. – Київ : НАУ, 2010. – С.26-29.
- 43.Винниченко Н. В. Проблеми функціонування системи контролю виконання бюджетних програм / Н. В. Винниченко, Н. В. Шевченко // Стратегія розвитку України в глобальному середовищі. – Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції 13-15 листопада 2009 р. – Том II. – Сімферополь : ВіТроПринт, 2009. – С. 32-33.
- 44.Винниченко Н. В. Проблеми організаційного забезпечення системи контролю виконання бюджетних програм / Н. В. Винниченко, Н. В. Шевченко // Materialy V Mezinarodni vedecko-prakticka conference «Vedecky prumysl evropskeho kontinentu» (27 listopadu – 05 prosincu 2009 roku). – Dil 1. Ekonomické vedy: Praha. Publishing House “Education and Science” s.r.o. – С. 46-47.
- 45.Винниченко Н. В. Проблеми та стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю в органах виконавчої влади / Н. В. Винниченко, Н. В. Шевченко // Матеріали науково-практичної конференції «Сучасні проблеми глобальних процесів у світовій економіці». – К.: НАУ, 2010. – С. 128-129.

46. Вітвицька Н. С. Державний фінансовий контроль / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.
47. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. – М. : Юрид. лит., 1973. – 134 с.
48. Воронова Л. К. Фінансове право / Л. К. Воронова. – К. : Вентурі, 1998. – 384 с.
49. Воронова Л. К. Финансовое право / Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2003. – 360 с.
50. Гаращук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні: дис. доктора юрид. наук : 12.00.07 / Володимир Миколайович Гаращук. — Х., 2003. — 413 с.
51. Германчук П. Г., Стефанюк Б. І. Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит / П. Г. Германчук, Б. І. Стефанюк. – К. : АВТ, 2004. – 424 с.
52. Грачева Е. Ю. Налоговое право: вопросы и ответы: учебное пособие / Е. Ю. Грачева, Е. Д. Соколова. – М. : Юриспруденция, 2001. – 128 с.
53. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля / Е. Ю. Грачева. – М. : Юриспруденция, 2000. – 192 с.
54. Грачева Е. Ю. Финансовое право / Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова. – М. : Юристь, 2003. – 384 с.
55. Гриліцька А. В. Шляхи підвищення ефективності внутрішнього аудиту грошових коштів на підприємствах споживчої кооперації / А. В. Гриліцька // Матеріали III-ої Міжнародної науково-практичної конференції „Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”. – Черкаси: ЧДТУ, 2005. – С. 95–101.
56. Грінчук М. С. Реформування системи державного фінансового контролю / М. С. Грінчук // Вісник ЧТЕІ. – 2008. – №4. – С.317-322.
57. Грязнова А. Г. Финансы / А. Г. Грязновой, Е. В. Маркиной – М. : Финансы и статистика, 2006. – 504 с.

58. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль / Л. В. Гуцаленко. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
59. Давидов Г. М. Аудит / Г. М. Давидов. – К. : Т-во "Знання", КОО, 2002. – 363 с.
60. Дадашев А. З., Черник Д. Г. Финансовая система России / А. З. Дадашев, Д. Г. Черник. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 248 с.
61. Дегтярєва О. М. Оцінка ефективності моніторингу фінансово-економічної діяльності підприємств / О. М. Дегтярєва // Коммунальное хозяйство городов : научно-технический сборник. – 2009. – № 75. – С. 406-415.
62. Державне управління в Україні / В. Б. Авер'янов. – К., 1998. – 432 с.
63. Дмитренко Г. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні / Г. В. Дмитренко // Статистика України. – № 3. – 2009. – С. 118-123.
64. Дмитренко Г. В. Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду / Г. В. Дмитренко // Економіка і держава. – 2009. – № 7. – С. 76-79.
65. Додонов В. Н., Крылова М. А., Шестаков А. В. Финансовое и банковское право. Словарь-справочник / под ред. д.ю.н. О.Н. Горбуновой. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 277 с.
66. Дорош Н. І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н.І. Дорош // Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 49.
67. Дрозд І. К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово-економічного контролю / І.К. Дрозд // Фінанси України. – 2006. – № 3. – С. 135–140.
68. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль / І. К. Дрозд, В. О. Шевчук. – К. : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2007. – 304 с.
69. Дьяченко В. П. Общее учение о советских финансах. Финансы и социалистическое воспроизводство / В. П. Дьяченко. – М. : Госфиниздат, 1946. – 104 с.

- 70.Егорова С. К. Контроль и ревизия в бытовом обслуживании / С. К. Егорова. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 208 с.
- 71.Економічна енциклопедія: у 3-х т. Т.1 / редкол: С.В. Мочерний. – К. : Видавничий центр «Академія». – 2000. – 864 с.
- 72.Економічний розвиток і державна політика. Практикум / Ю. М. Бажал, Дюфло Ремі, В. І. Жданов. – К. : Вид-во «К.І.С.», 2002. – 264 с.
- 73.Елисеєв В. А. Управление всесоюзным промышленным объединением / В. А. Елисеєв. – Донецк: Высшая школа, 1986. – 128 с.
- 74.Енциклопедичний словник бізнесмена : менеджмент, маркетинг, інформатика. – К. : Техніка, 1993. – 856 с.
- 75.Жуков В. А. Государственный финансовый контроль / В. А. Жуков, С. П. Опенышев. – М., 1999. – 385 с.
- 76.Завадський Й. С. Менеджмент. – Т. 1. – К. : Українсько-фінансовий інститут менеджменту і бізнесу, 1997. – 543 с.
- 77.Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Видавництво Нац. ун-ту „Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.
- 78.Закон України «Про аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>.
- 79.Закон України «Про Рахункову палату» [Електронний ресурс]. – Верховна Рада України. – <http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16727066>.
- 80.Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [Електронний ресурс] – Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12>.
- 81.Звіт Рахункової палати України за 2000 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/34824>.

82.Звіт Рахункової палати України за 2001 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/34919>.

83.Звіт Рахункової палати України за 2002 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/34866>.

84.Звіт Рахункової палати України за 2003 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/48395>.

85.Звіт Рахункової палати України за 2004 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/374984>.

86.Звіт Рахункової палати України за 2005 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/824284>.

87.Звіт Рахункової палати України за 2006 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/880817>.

88.Звіт Рахункової палати України за 2007 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/1146426>.

89.Звіт Рахункової палати України за 2008 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: <http://www.as-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/1497434>.

90.Звіт Рахункової палати України за 2009 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.as-rada.gov.ua./img/files/Zvit_2009.pdf.

91.Звіт Рахункової палати України за 2010 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.as-rada.gov.ua./img/files/Zvit_2010.pdf.

- 92.Игнатов Ю. Основы взаимодействия / Ю. Игнатов // Президентский контроль. – 1999. – № 9. – С. 23-26.
- 93.Ирвин Д. Финансовый контроль / Д. Ирвин. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 253 с.
- 94.Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління / Є. В. Калюга: монографія. – К. : Ельга, Ніка-центр, 2002. – 320 с.
- 95.Карасева М. В. Финансовое право : общая часть / М. В. Карасева. – М. : Юристъ, 1999. – 256 с.
- 96.Картавих Л. Г. Контроль як складова в управлінні фінансової системою держави / Л. Г. Картавих // Экономика Крыма. – 2008. – №22. – С. 51-53.
- 97.Кириленко О. П. Фінанси : навчальний посібник / О. П. Кириленко. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 243 с.
- 98.Кінащук Л. Фінансовий контроль в системі державного управління / Л. Кінащук // Підприємство, господарство і право. – 2008. – №11. – С. 97-99.
- 99.Ковалева Н. А. Понятие и классификация финансового контроля / Н. А. Ковалева // Вопросы административного и финансового права в свете решений XXVI съезда КПСС. – М., 1983. – С. 81 – 90.
- 100.Ковалюк О. М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки / О. М. Ковалюк // Фінанси України. – 2002. – № 7. – С. 151-159.
- 101.Козырин А. Н. Финансовый контроль // Финансовое право : учебник / О. Н. Горбунова. – М. : Юристъ, 1996. – 168 с.
- 102.Коломоець Т. О. Фінансове право (курс лекцій для студентів юридичного факультету) / Т. О. Коломоець. – Запоріжжя : Запорізький держ. ун-т, 2003. – 71с.
- 103.Конституція України [Електронний ресурс] – Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/law2/main.cgi?nreg=254%20%2f96-%20%2d1%80>.

104. Контроль и ревизия в строительстве / Л. Ф. Зверенчук, Я. И. Гуральник, В. Ф. Журко. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 304 с.

105. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, затверджену розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р. [Електронний ресурс] – Міністерство фінансів України. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=55057.

106. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KR050158.html.

107. Корнеев М. В. Теоретичне розуміння змісту і структури фінансового механізму регулювання економічного розвитку регіону / М. В. Корнеев // Економічний простір. – 2007. – № 6. – С. 61-71.

108. Корнеев М. В. Удосконалення теоретико-методологічного забезпечення узагальнюючої оцінки рівня фінансової автономії / М. В. Корнеев // Актуальні проблеми економіки. – 2009. - № 7 (97). – С. 229-236.

109. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : «Каравела» Львів: «Новий світ - 2000», 2002. – 504 с.

110. Лайчук С. М. Облік і контроль лізингових операцій : теорія і практика : Автореф. дис. канд. екон. наук / С. М. Лайчук. – К., 2002. – 20 с.

111. Лопушинський І. П., Полевик Г. М. Державний фінансовий контроль за використанням коштів місцевих бюджетів / І. П. Лопушинський, Г. М. Полевик // Вестник ХНТУ. – 2009. – № 3(36). – С.171-175.

112. Мазур Т. Рахункова палата України. Проблеми вдосконалення правового статусу / Т. Мазур // Юридичний журнал. - 2003 - № 8. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=756>.

113. Мазур Я. Верховная контрольная палата Республики Польша (к истории вопроса) / Я. Мазур // Государство и право. – 1995. – № 6. – С. 110.

114. Малеин Н. С. Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль / Н. С. Малеин. – М. : Наука, 1964. – 152 с.
115. Мамишев В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом / В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2003. – С. 128.
116. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В.Г. Мельничук // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 36.
117. Методика проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту суб'єктів господарювання [Електронний ресурс] : Наказ Головки України від 4 серпня 2008 р. № 300. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
118. Микитюк І. Система управління якістю державного фінансового контролю / І. Микитюк // Вісник КНТЕУ. – 2008. – № 3 – С. 41-48.
119. Митрофанов В. М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий / В. М. Митрофанов. – М. : Финансы, 1965. – 259 с.
120. Мних Є. Пріоритетні напрямки вдосконалення фінансового контролю на новому етапі розвитку ринкових відносин в Україні / Є. Мних. // Фінансовий контроль. – 2009. – № 4. – С. 56-59.
121. Місцеві фінанси / О. Р. Квасовський, А. В. Лучка, Б. С.Малиняк, В. В. Костецький. – К. : Знання, 2006. – 667 с.
122. Нагребельний В. П. Фінансове право України / В. П. Нагребельний, В. Д. Чернадчук, В. В. Сухонос. – Суми : ВТД “Університетська книга”, 2004. – 320 с.
123. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

124. Необхідність системної стандартизації ДФК // Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні». – К., 2009. – С.250.

125. Овсянников Л. Н. Контроль внешний и внутренний: условия взаимодействия / Л. Н. Овсянников // Финансы. – 2008. – № 11. – С. 58-64.

126. Одінцова Л. М., Титаренко А. О., Швець М. В. Система фінансового контролю і розвиток аудиторства в Україні / Л. М. Одінцова, А. О. Титаренко, М. В. Швець // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 1.

127. Опенышев С. В. Сущность, цель, задачи и функции финансового контроля / С. В. Опенышев // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2009. – № 12. – С. 56-58.

128. Ореховський П. А. Контроллинг / П. А. Ореховський – Обнинск : МАСЗ, 2000. – 125 с.

129. Орлюк О. П. Фінансове право / О. П. Орлюк. — К. : Юрінком Інтер, 2003. – 527с.

130. Павлюк В. В. Контроль і ревізія / В. В. Павлюк. – Донецьк, «Касіопея», 2000. – 135 с.

131. Пацурківський П. С. Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології / П. С. Пацурківський. – Чернівці : ЧДУ, 1997. – 244 с.

132. Перспективи розвитку незалежного фінансового контролю в системі органів державного управління // Збірник праць всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні». – К., 2009. – С.247.

133. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку / В. Ф. Піхоцький. – [Електронний режим]. – Режим доступу: http://vlp.com.ua/files/32_22.pdf.

134. 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. – 2007. – № 3. – С. 75-83.

135. Плескач В. Л. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки / В. Л. Плескач // Фінанси України. – 2009. – №6. – С.85-92.

136. Положення про народний комісаріат Робітничо-селянської інспекції УРСР від 23 січня 1929 р.

137. Популярна юридична енциклопедія / В. К. Гіжевський, В. В. Головченко, В. С. Головченко, В. С. Ковальський. – К. : Хрінком Інтер, 2002. – 528 с.

138. Придачук М. П. Методы экономического анализа затрат на получение бюджетных услуг / М. П. Придачук // Финансы. – 2006. – № 5. – С. 9-18.

139. Проект закону України «Про державний фінансовий контроль» №2020 від 07.02.2008 р.

140. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : Наказ Міністерства фінансів України . – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05>

141. Про проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади, затверджено Постановою КМУ від 6 січня 2010 р. № 2. [Електронний режим]. – Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу: <http://dkrs.gov.ua>kru/uk/publish/article/60110>.

142. Тлумачний словник української мови / В.С. Калашникова – Х. : Прапор, 2002. – 992 с.

143. Радионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль / В. М. Радионова, В. И. Шлейников. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.

144. Райзберг Б. Л., Лозовский Л. Ш. Сучасний економічний словник / Б. Л. Райзберг, Л. Ш. Лозовский. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 496 с.

145. Ревизия и контроль в промышленности / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 294 с.
146. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е. А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1960. – 193 с.
147. Ровинский Н. Н. Финансовый контроль в СССР / Е. А. Ровинский. – М. : Госфиниздат, 1947. – 242 с.
148. Романів Є. М., Хом'як Р. М., Мороз А. С. Контроль і ревізія / Є. М. Романів, Р. М. Хом'як, А. С. Мороз. – Львів : Інтеллект-Захід, 2001. – 200с.
149. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль: "Економічна думка", 1998. – 196 с.
150. Савченко Л. А. Правові основи фінансового: навчальний посібник / Л. А. Савченко. – К. : ЮрІн-ком Інтер, 2008. – 504 с.
151. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Савченко Л. А. – Ірпінь, 2002. – 455 с.
152. Сивульський М. І. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: результати, проблеми та перспективи розвитку / М. І. Сивульський // Фінанси України. – 2005. – № 7. – С. 8-19.
153. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.
154. Синева Е. Н. Совершенствование финансового контроля в соответствии с задачами бюджетной реформы / Е. Н. Синева // Финансы и кредит. – 2007. – № 5. – С. 40-44.
155. Сомоев Р. Г. Задачи, формы и методы финансового контроля / М. В. Романовский, О. В. Врублевская. – М. : Юрайт, 2001. – 543 с.
156. Социальный контроль в СССР / В. С. Основиний. – Воронеж : Изд-во Воронежского ун-та, 1981. – 200 с.
157. Степашин С. В. Государственный финансовый контроль / С. В. Степашин. – СПб. : Питер, 2004. – С.90.

158. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С.12-19.
159. Стефанюк І. Б. Теоретичні засади побудови нової системи державного фінансового контролю підприємницької діяльності / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2007. – № 11. – С.137-146.
160. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи / І. Б. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. – №7. – С. 3-4.
161. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія / Б. Ф. Усач. – К. : Знання Прес, 2002. – 253с.
162. Устинова І. П. Правовий статус органів фінансового контролю в системі органів державної виконавчої влади в Україні : дис. канд. юрид. наук : 12.00.07 / І. П. Устинова. – К., 1997. – 199 с.
163. Фадейкина Н. В. Финансовый контроль в сфере государственного сектора экономики: Монография / Фадейкина Н.В., Воронов В.А. – Новосибирск. : СИФБД, 2002. – 414 с.
164. Фещенко Л. Функціональна структура системи державного фінансового контролю в Україні / Л. Фещенко // Банківська справа. – 2001. – №1. – С. 12.
165. Финансовое право / О. Н. Горбунова. – М. : Юристъ, 2002. – 495 с.
166. Финансовое право/ О. Н. Горбунова. – М. : Юристъ, 1996. – 400 с.
167. Финансовое право / Н. И. Химичев. – М. : БЕК, 1995. – 524 с.
168. Фінанси / С. В. Ковальчук, І. В. Форкун. – Львів : "Новий Світ - 2000", 2006. – 568 с.
169. Фінанси (теоретичні основи) / М. В. Грідчина, В. Б. Захожай, Л. Л. Осіпчук. – К. : МАУП, 2004. – 312 с.
170. Фінанси: фінансово-кредитний енциклопедичний словник / А. Г. Грязнов. – М. : Фінанси і статистика, 2002. – 1045 с.
171. Фінансове право / Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко. – Х. : Фірма "Консум", 1999. – 496 с.

172. Футуранська Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футуранська // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 151-158.

173. Христенко В. Б. Межбюджетные отношения и управление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы / В. Б. Христенко. – М. : Дело, 2002. – 608 с.

174. Чехонадских Л. Совершенствование методов государственного финансового контроля / Л. Чехонадских // Проблемы теории и практики управления. – 2008. – № 3. – С. 26-31.

175. Чечуліна О. О. Контроль бюджетних повноважень при виконанні бюджетів / О. О. Чечуліна // Фінанси України. – 2007. – № 6. – С. 64-69.

176. Чугунов І. Я., Федосов, В. М. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – №4. – С. 3-12.

177. Шатковська Л. С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах / Л. С. Шатковська. – К. : Урожай, 1994. – 272 с.

178. Шашкевич О. Л. Етимологія, сутність та призначення державного фінансового контролю [Електронний текст]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/VNULP/Management/2009_647/94.pdf.

179. Шевлоков В. З. Организационные основы создания государственного финансового контроля / В. З. Шевлоков // Аудит и финансовый анализ. – 2002. – №1. – С. 5-24.

180. Шевченко Н. В. Концептуальні напрямки формування комплексної системи державного фінансового контролю в Україні // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник тез доповідей XIII Всеукраїнської науково-практичної конференції (28-29 жовтня 2010 р.) : у 2 т. / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». – Суми ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – Т. 2. – С. 222-224.

181. Шевченко Н. В. Критерії та показники оцінки ефективності державного фінансового контролю / Н. В. Шевченко // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 82-86.

182. Шевченко Н. В. Оцінка ефективності державного фінансового контролю в системі фінансових відносин / Н. В. Шевченко // Демократичне врядування. Науковий вісник Львівського регіонального інституту державного управління НАДУ при Президентові України. – 2011. – №1.

183. Шевченко Н. В. Проблеми підвищення ефективності державного фінансового контролю в соціальній сфері / Н. В. Шевченко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України". - Суми, 2010. - Вип. 29. - С. 321- 325.

184. Шевченко Н. В. Проблеми реформування державного фінансового контролю в Україні // *Materialy V Mezinarodni vedecko-prakticka conference «Veda a vznik – 2009/2010»* (27 prosincu 2009 – 05 ledna 2010 roku). – Dil 2. *Ekonomicke vedy: Praha. Publishing House “Education and Science” s.r.o.* – С. 69-71.

185. Шевченко Н. В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні: проблеми та перспективи / Н. В. Шевченко // Вісник Української академії банківської справи, 2010. – №2 (29). – С.42-45.

186. Шевченко Н. В. Роль концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в реформуванні системи фінансового контролю в Україні / Н. В. Шевченко // Проблеми формування нової економіки XXI століття : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф., 25-26 грудня 2009 р. : В 5 т. – Т1. – Дніпропетровськ Біла К.О., 2009. – С. 102-104.

187. Шевчук В. О. Становлення та розвиток Державного фінансового контролю / В.О. Шевчук // Фінанси. – 1997. – № 11. – С.19.

188. Шкарупа В. К. Фінансове право. / В. К. Шкарупа. – Київ : „Істина”, 2007. – 148 с.

189. Шохин С. О. Эффективность бюджетно-финансового контроля / С. О. Шохин. – М. : АО Издательская группа “Професс”, 1995. – 62 с.
190. Шохин С. О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит / Теория и практика применения в России / С. О. Шохин.. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 238 с.
191. Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С. О. Шохин. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 350 с.
192. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика) / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. – Одеса : Юридична література, 2004. – 136 с.
193. Юргелевич С. В. Система государственного финансового контроля / С. В. Юргелевичю // Финансы Украины. – 2002. . – №4. – С. 138-145.
194. Юридична енциклопедія / Ю.С. Шемшученко. – К. : «Укр. енцикл.», 2001. – Т.3: К-М., 2001. – Т. 2. – 792 с.
195. Эриашвили Н. Д. Финансовое право / Н. Д. Эриашвили. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2000. – 606 с.

ДВНЗ ЛАБС НБУ

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Таблиця А1

Систематизація наукових трактувань поняття «контроль»

<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення</i>
<i>Контроль як функція спостереження</i>	
Андрійко О.Ф. [17]	об'єктивне суспільне явище, що забезпечує ретельну перевірку за використанням ресурсів суспільства за допомогою спостереження
Алехин А. П. [5]	спостереження та отримання достовірної інформації про підконтрольний орган та виконання фінансової дисципліни ним
Шатковська Л.С. [177]	засіб попередження та запобігання порушенням в сфері фінансів
<i>Контроль як процес</i>	
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М. та Петренко Н.І. [161]	процес перевірки діяльності об'єкта контролю для встановлення відхилень від заданих параметрів
Енциклопедичний словник бізнесмена [74]	вивчення та аналізу результатів виконання наперед встановлених планів
Нападовська Л.В. [123]	процес якісної розробки та ефективної реалізації прийнятих управлінських рішень
Усач Б.Ф. [161]	процес виявлення фактів фінансових порушень для забезпечення ефективності функціонування об'єкта контролю
Картавих Л.Г. [96]	процес вивчення об'єкту контролю для встановлення закономірностей виконання ним фінансової дисципліни
Афанасьєв В.Г. [20]	стадія процесу (циклу) управління
Грілецька А. [55]	процес перевірки функціонування певного об'єкта
Калашников В.С. [142]	перевірка відповідності встановленим вимогам фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [109]	процес забезпечення оптимального функціонування об'єкта для забезпечення прийняття правильних рішень в його управлінні
Завадський Й.С. [76]	процес встановлення відповідності діяльності об'єкта визначеним стандартам та нормативам для виявлення та корегування будь-яких відхилень
Азриліян А.Н. [34]	система перевірки діяльності об'єкта контролю попередньо прийнятими управлінськими рішеннями
Лопушинський І.П., Полевик Г.М. [111]	процес самостійної оцінки діяльності об'єкта за визначеними нормами, нормативами, стандартами
<i>Контроль як функція управління</i>	
Грачева Е. Ю. [53, с. 75]	етап та функція управління будь-якою системою
Атаманчук Г. В. [19], Авер'янова В. Б. [1], Романів С.М., Хом'як Р.М., Мороз А.С. [148], Лайчук С.М. [110],	загальна функція управління
Райзберг Б.Л. Лозовский Л.Ш. [144]	функція управління для забезпечення досягнення бажаного стану об'єкту

Продовження табл. А.1

<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення</i>
Павлюк В.В. [130]	елемент управління для діагностики правильності реалізації норм, стандартів, управлінських рішень
Картавих Л.Г. [96]	функція управління для своєчасної діагностики в діяльності об'єкта дослідження
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [77]	функція управління об'єктами і процесами
<i>Контроль як платформа для прийняття рішень</i>	
Ореховський П.А. [128]	діяльність з виконання прийнятих рішень
Шемшученко Ю.С. [194]	платформа для прийняття та реалізації рішень в сфері господарської та фінансової діяльності об'єкту
Гіжевський В.К., Головченко В.В., Головченко В.С., Ковальський В.С. [137]	основа реалізації управлінських рішень для усунення виявлених недоліків та організації роботи об'єкту в майбутньому

Продовження Додатку А

Таблиця А.2

Систематизація наукових трактувань поняття «фінансовий контроль»

<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення</i>
Фінансовий контроль як функція фінансів	
Грачова О. Ю., Соколова Е.Д. [54]	одна з функцій фінансів, що полягає в забезпеченні принципів законності в діяльності установ і організацій
Піхоцький В.Ф. [133]	можливість забезпечення формування та використання фінансових ресурсів
Фінансовий контроль як система	
Мочерний С.В. [71]	система контрольних процедур для оцінки ефективності управлінських рішень в сфері фінансів
Вознесенський Е.А. [47]	система контролів за фінансовою, організаційною і господарською діяльністю суб'єктів
Анісімова О.О. [18]	система нагляду за дотриманням фінансової політики при реалізації державою своїх функцій
Воронова Л.К. [48]	діяльність об'єктів контролю щодо оцінки ефективності фінансової дисципліни в суб'єктах контролю
Шохин С.О. [191], Грязнова А.Г., Е.В.Маркина [57], Стефанюк І.Б. [158, 159], Фещенко Л. [191]	система контрольних функцій щодо оцінки фінансово-господарської діяльності суб'єктів
Фінансовий контроль як функція управління	
Грачева Е. Ю. [53]	функція управління державними фінансами
Авер'янов В. Б. [1], Битяк Ю. П., Богуцький В. В., Гаращук В. М. [28], Одінцева Л.М., Титаренко А.О., Швець М.В. [126],	загальна функція управління через методи спостережень, перевірок, аналізу та обліку господарської діяльності
Дрозд І.К., Шевчук В.О. [67, 68], Картавих Л.Г. [96], Бутенко В.Л., Бубенко І.В. [36]	складова системи керування фінансовими відносинами на різних рівнях
Зверенчук Л.Ф., Гуральник Я.І., В.Ф.Журко [104], Башкатова Т.А. [26], Л.М.Крамаровський [108], С.К.Егорова [70], В.М.Радіонова [143], Г.М.Давидов [59], О.Д.Василик [39], О.П.Кириленко [97]	складова частина управління народним господарством
Фінансовий контроль як вид (складова) фінансової діяльності держави	
Устинова І. П. [162], Малєїн Н.С. [114]	організаційний інститут та процес управління фінансовою діяльністю держави
Пацурківський П.С. [131], Піхоцький В.Ф. [133]	цілеспрямована діяльність органів влади, спрямована на реалізацію принципів контрольної діяльності держави в сфері фінансів
Мітрофанов В.М. [119], Білуха М. [30], Крамаровський Л. [108], Єлісєєв В.А. [73]	перевірка дотримання законодавства та виявлення можливих порушень

Продовження табл. А.2

<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення</i>
Болдирев Б.Г. [32], Грачова Е.Ю., Соколова Е.Д. [54], Зві Боді, Роберт Мертон [31], Калюга Є.В. [94], Башкатова Т.О. [26], Белобжецького І.А. [145], Фадейкіна Н.В. та Воронов В.О. [163]	форма контролю за рухом вартості ВВП
<i>Фінансовий контроль як сукупність державних контрольних заходів в галузі фінансів</i>	
Квасовський О.Р., Лучка А.В., Малиняк Б.С., Костецький В.В. [121]	контрольні заходи, які надають змогу контролювати виконання принципів законності в сфері фінансів
Савченко Л.А. [151]	сукупність державних контрольних заходів в галузі фінансів
Шевлокова В.З. [179]	сукупність контрольних заходів в сфері фінансів, що супроводжують діяльність суб'єктів контролю
Сомоев Р.Г. [155]	сукупність заходів для забезпечення реалізації принципів в сфері державних фінансів
Алісов Є.О. [7]	заходи з встановлення відповідності фінансових відносин принципам доцільності та законності
Козирін А.Н. [101]	вид контрольного заходу в сфері державних і муніципальних фінансів

Систематизація наукових трактувань поняття «державний фінансовий контроль»

<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення</i>
<i>ДФК як функція управління державними фінансами</i>	
Савченко Л. А. [151], Василик О. Д. [38]	функція управління державними фінансами та матеріальними потоками
Бажал Ю.М., Дюфло Ремі, Жданов В.І. [21], Дорош Н.І. [66]	одна з провідних функцій державного управління в сфері фінансової політики держави
Вітвицька Н. С., Чумакова І. Ю. , Коцупатрий М. М. , Сенченко М. Т. [46]	різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними суб'єктами
Коломоець Т.О. [102], Нагребельний В. П. [122], Стефанюк І. Б. [158]	діяльність уповноважених суб'єктів щодо оцінки ефективності фінансового управління ресурсами
Барабаш Н. С., Никонович М. О. [22], Шашкевич О. Л. [178], Степашин С. В. [157]	комплекс заходів органів контролю в процесі управління державними фінансами
<i>ДФК за метою</i>	
Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І., Александров В. Г., Назарчук О. І. [51]	складовий елемент реалізації принципів ефективності в управлінні фінансовими ресурсами держави
Бутенко В.Л., Бубенко І.В. [36], Шохін С.О., Вороніна Л. И. [190], Ірвін Д. [93]	ефективний процес оцінки акумуляції і використання фінансових ресурсів
Бажал, Ю. М., Дюфло Ремі [21], Гуцаленко Л. В. [58]	різновид фінансового контролю в сфері оптимального розподілу доданої вартості
<i>ДФК як суто контрольний процес</i>	
Чугунов І.Я., Федосов В.М. [176]	процес оцінки господарських операцій підконтрольних об'єктів
Германчук, П. Г., Стефанюк, Б. І. [51]	процес оцінки господарських операцій відповідно до попередньо встановлених нормативів та стандартів в фінансовій сфері діяльності об'єкта контролю
Грінчук М. С. [56], Берлач А.І. [27], Шохин С. О. [190]	ініціативний контрольний процес
Алисов Е.А. [6], Невідомий В. І. [132], Никонович М. О. [124], Басанцов І. В. [25]	загальне ознайомлення зі станом діяльності суб'єктів контролю

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1

Основні показники діяльності ГоловкиРУ в сфері попереднього та поточного контролю у 2006-2009 роках

<i>Показник</i>	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
Кількість контрольних заходів, тис. од.	35,4	17,6	16,4	16,4	15,4
Кількість об'єктів контролю, тис. підприємств	31,9	16,6	15,6	15,4	14,3
в тому числі бюджетних установ, тис.	15,9	10	10,6	10	9,4
Сума держаних коштів, підданих контролю, млрд. грн.	210	308,5	428,7	444,7	720,4
Кількість об'єктів з порушеннями, тис. од.	14	13,5	13,9	14,6	13,5
Розмір виявлених порушень, млрд. грн.	1,1	1,9	1,74	3,4	35,1
в тому числі з використанням бюджетних коштів, млрд. грн.	0,39	0,89	1,22	нд	нд
Розмір втраченої можливості отримання доходів, млн. грн.	500,2	325	1300	2211,1	нд
в тому числі бюджетних коштів млн. грн.	154,7	152,4	754,9	442,4	нд
Розмір фінансових порушень, які не викликали втрат фінансових ресурсів, млрд. грн.	10,5	16,2	26,6	13,6	58,2
в тому числі: завищення без об'єктивних підстав кредиторської заборгованості за розрахунками, млрд. грн.	0,1	0,2	1,3	0,1	0,2
заниження в обліку вартості активів, млрд. грн.	5,8	8,7	9,6	1,5	15,6
видатки державних коштів на купівлю товарів, робіт і послуг з порушенням конкурентних процедур, млрд. грн.	1,1	1,9	4,8	3,6	42,4

нд- немає даних

Додаток Б. 2

Розрахунок інтегрального показника $EF_{\text{мезо}}$ для КРУ в Сумській області за 2006-2010 рр.

Показ- ник	ω_i	a_i	Рік														
			2006			2007			2008			2009			2010		
			x_i	s_i	$s_i \cdot \omega_i$	x_i	s_i	$s_i \cdot \omega_i$	x_i	s_i	$s_i \cdot \omega_i$	x_i	s_i	$s_i \cdot \omega_i$	x_i	s_i	$s_i \cdot \omega_i$
Показники, що характеризують критерій результативності (R_i)																	
$R1$	7	79565.82	9666.89	0.12	0.85	20474.94	0.26	1.80	43536.44	0.55	3.83	150146.15	1.89	13.21	174004.7	2.19	15.31
$R2$	9	423483.95	203194.92	0.48	4.32	243022.99	2.94	26.42	249540.92	0.59	5.30	263371.43	0.62	5.60	158289.47	0.37	3.36
$R3$	7	801	872	1.09	7.62	903	1.13	7.89	822	1.03	7.19	678	0.85	5.93	729	0.91	6.37
$R4$	8	29	10	0.35	2.78	29	1.01	8.06	34	1.18	9.44	34	1.18	9.44	37	1.28	10.28
$R5$	2	887	822	0.93	1.85	748	0.84	1.69	958	1.08	2.16	1024	1.15	2.31	882	0.99	1.99
R	x	x	x	x	17.42	x	x	45.85	x	x	27.92	x	x	36.49	x	x	37.31
Показники, що характеризують критерій дієвості (D_j)																	
$D1$	10	1861	1962	1.05	10.54	2464	1.32	13.24	1463	0.79	7.86	1583	0.85	8.51	1834	0.99	9.85
$D2$	6	606	1076	1.78	10.66	588	0.97	5.82	489	0.81	4.84	463	0.76	4.59	413	0.68	4.09
$D3$	5	4326338.51	2004699.29	0.46	2.32	2277207.58	0.53	2.63	5812359.91	1.34	6.72	4078632.43	0.94	4.71	7458793.34	1.72	8.62
$D4$	6	559	960	1.72	10.30	525	0.94	5.63	484	0.87	5.19	436	0.78	4.68	391	0.70	4.20
$D5$	8	687	817	1.19	9.52	719	1.05	8.38	727	1.06	8.47	643	0.94	7.49	527	0.77	6.14
$D6$	3	465	63	0.14	0.41	400	0.86	2.58	791	1.70	5.10	621	1.33	4.00	452	0.97	2.91
$D7$	2	290	293	1.01	2.02	445	1.53	3.07	323	1.11	2.23	204	0.70	1.41	185	0.64	1.28
$D8$	1	894	823	0.92	0.92	768	0.86	0.86	956	1.07	1.07	1016	1.14	1.14	905	1.01	1.01
D	x	x	x	x	46.68	x	x	42.21	x	x	41.48	x	x	36.52	x	x	38.10
Показники, що характеризують критерій економічності (E_i)																	
$E1$	6	11533.54	8616.5	0.75	4.48	9309.8	0.81	4.84	14162.83	1.23	7.37	11685.38	1.01	6.08	13893.2	1.20	7.23
$E2$	3	7142.8	3546.5	0.50	1.49	4658.9	0.65	1.96	9874.8	1.38	4.15	7079.2	0.99	2.97	10554.6	1.48	4.43
$E3$	4	12886.8	15587.8	1.21	4.84	12248.6	0.95	3.80	11154.8	0.87	3.46	11894.1	0.92	3.69	13548.9	1.05	4.21
$E4$	6	34873.61	6681.67	0.19	1.15	7349.38	0.21	1.26	32261.42	0.93	5.55	67043.52	1.92	11.53	61032.05	1.75	10.50
$E5$	7	343288.70	191532.49	0.56	3.91	1198178.36	3.49	24.43	198311.28	0.58	4.04	24853.26	0.07	0.51	103568.1	0.30	2.11
E	x	x	x	x	15.87	x	x	36.30	x	x	24.57	x	x	24.79	x	x	28.48
$EF_{\text{мезо}}$	x	x	x	x	79.97	x	x	124.36	x	x	93.98	x	x	97.79	x	x	103.89

ДОДАТОК В

Таблиця В.1

Оцінка вагомості факторів, що впливають на внутрішньогосподарський ризик (R_{ins})

№ з/п	Назва фактора	Кількість балів				Середня оцінка	Коефіцієнт вагомості
		Експерт 1	Експерт 2	Експерт 3	Всього		
1	Соціально-економічна ситуація в країні	5	10	10	25	8	0,083
2	Політична ситуація в країні	5	5	10	20	7	0,067
3	Професійність керівництва	10	15	10	35	12	0,117
4	Чесність керівництва	10	15	15	40	13	0,133
5	Обсяг бюджетного фінансування	20	25	20	65	22	0,217
6	Характер господарської діяльності	15	5	10	30	10	0,100
7	Законодавче регулювання діяльності	10	5	5	20	7	0,067
8	Регуляторна політика	5	5	5	15	5	0,050
9	Економічна ситуація на підприємстві	10	5	10	25	8	0,083
10	Економічна ситуація в галузі	10	10	5	25	8	0,083
Всього:		100	100	100	300	100	1

Оцінка вагомості факторів, що впливають на ризик внутрішнього контролю

 (R_{int})

№ з/п	Назва фактора	Кількість балів				Середня оцінка	Коефіцієнт вагомості
		Експерт 1	Експерт 2	Експерт 3	Всього		
1	Організація бухгалтерського обліку	25	20	20	65	22	0,217
2	Організація внутрішнього контролю	25	25	25	75	25	0,250
3	Компетентність контрольного персоналу	10	15	10	35	12	0,117
4	Кадрова політика на підприємстві	10	5	5	20	7	0,067
5	Наявність служби внутрішнього аудиту (внутрішнього контролю)	10	15	15	40	13	0,133
6	Наявність документообігу	10	10	15	35	12	0,117
7	Проведення інвентаризації і інших контрольних заходів	10	10	10	30	10	0,100
Всього:		100	100	100	300	100	1

Таблиця оцінки вагомості факторів, що впливають на ризик зовнішнього контролю (R_{ext})

№ з/п	Назва фактора	Кількість балів				Середня оцінка	Коефіцієнт вагомості
		Експерт 1	Експерт 2	Експерт 3	Всього		
1	Компетентність зовнішнього контролера	25	20	20	65	22	0,217
2	Кваліфікація зовнішніх контролерів	25	20	15	60	20	0,200
3	Об'єктивність в оцінці об'єктів перевірки і дій службових осіб	30	35	35	100	33	0,333
4	Перелік контрольних процедур, які використовуються	20	25	30	75	25	0,250
Всього:		100	100	100	300	100	1

Продовження додатка В

Таблиця В.4

Розрахунок внутрішньогосподарського ризику (R_{ins}) для бюджетної установи

«Х»

№ з/п	Назва фактора	Критерії оцінки ризику			Відносна фактична оцінка	Коефіцієнт вагомості	Абсолютна фактична оцінка
		високий	середній	низький			
1	Соціально-економічна ситуація в країні		0,5		0,5	0,083	0,042
2	Політична ситуація в країні		0,5		0,5	0,067	0,033
3	Професійність керівництва	1			1	0,117	0,117
4	Чесність керівництва	1			1	0,133	0,133
5	Обсяг бюджетного фінансування		0,5		0,5	0,217	0,108
6	Характер господарської діяльності	1			1	0,100	0,100
7	Законодавче регулювання діяльності		0,5		0,5	0,067	0,033
8	Регуляторна політика			0	0	0,050	0,000
9	Економічна ситуація на підприємстві		0,5		0,5	0,083	0,042
10	Економічна ситуація в галузі	1			1	0,083	0,083
Фактична оцінка							0,692

Розрахунок ризику внутрішнього контролю (R_{int}) для бюджетної установи

«Х»

№ з/п	Назва фактора	Критерії оцінки ризику			Відносна фактична оцінка	Коефіцієнт вагомості	Абсолютна фактична оцінка
		високий	середній	низький			
1	Організація бухгалтерського обліку		0,5		0,5	0,217	0,108
2	Організація внутрішнього контролю	1			1	0,250	0,250
3	Компетентність контрольного персоналу		0,5		0,5	0,117	0,058
4	Кадрова політика на підприємстві			0	0	0,067	0,000
5	Наявність служби внутрішнього аудиту (внутрішнього контролю)	1			1	0,133	0,133
6	Наявність документообігу		0,5		0,5	0,117	0,058
7	Проведення інвентаризації і інших контрольних заходів		0,5		0,5	0,100	0,050
Фактична оцінка							0,658

Розрахунок ризику зовнішнього контролю (R_{ext}) для бюджетної установи «Х»

№ з/п	Назва фактора	Критерії оцінки ризику			Відносна фактична оцінка	Коефіцієнт вагомості	Абсолютна фактична оцінка
		високий	середній	низький			
1	Компетентність зовнішнього контролера	1			1	0,217	0,217
2	Кваліфікація зовнішніх контролерів		0,5		0,5	0,200	0,100
3	Об'єктивність в оцінці об'єктів перевірки і дій службових осіб	1			1	0,333	0,333
4	Перелік контрольних процедур, які використовуються			0	0	0,250	0,000
Фактична оцінка							0,650

ДОДАТОК Д



УКРАЇНА

ГОЛОВНЕ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНЕ УПРАВЛІННЯ УКРАЇНИ
 КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНЕ УПРАВЛІННЯ В СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ

Покровська площа, 11, м. Суми, 40030, тел. 687001, факс 687028
 E-mail: kru@sm.ukrtel.net Код ЄДРПОУ № 21112690

30.05.2011 № 18-24-14-14/3519

На № _____ від _____

Голові спеціалізованої вченої ради
 Д 55.081.01
 Української академії банківської
 справи Національного банку
 України
 д. е. н., професору Спіфанову А. О.

ДОВІДКА

**про впровадження результатів наукового дослідження,
 виконаного аспірантом кафедри менеджменту ДВНЗ УАБС НБУ
 Шевченко Наталією Володимирівною
 на тему: «Механізм оцінки ефективності державного фінансового
 контролю в Україні»
 та поданого в спеціалізовану вчену раду Д55.081.01
 на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук
 за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит.**

Критичний аналіз наукових результатів, отриманих здобувачем Шевченко Н. В. при підготовці дисертаційного дослідження «Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні», дозволяє дійти висновку, що вони представляють практичний інтерес для Державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

В поточній діяльності Державної контрольно-ревізійної служби в Україні використовуються наступні висновки та пропозиції дисертанта:

- при здійсненні контролю за цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів в Державній контрольно-ревізійній службі враховуються пропозиції дисертанта щодо формування моделі проведення аудиту на основі ризикоорієнтованого підходу;

- для оцінки ефективності діяльності бюджетних установ та прийнятих управлінських рішень щодо усунення існуючих недоліків в системі державного фінансового контролю на рівні окремої бюджетної установи враховано пропозиції щодо застосування інтегрального показника ефективності фінансово-господарської діяльності бюджетних установ, що базується на кількісних та якісних оцінках їх діяльності.

Перший заступник
начальника управління



Handwritten signature of M. I. Polyatkin

М. І. Полятикін

Д 55.081.01

Української академії банківської
справи Національного банку
України

д. с. н., професору Сидорову А. О.

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження,
виконаного аспірантом кафедри економіки ДВНЗ УАВС НБУ
Шевченко Наталією Володимирівною
за тему: «Механізм оцінки ефективності державного фінансового
контролю в Україні»

та поданого в спеціалізовану вчену раду Д 55.081.01
на звання наукового ступеня кандидата економічних наук
за спеціальністю 08.00.09 – гроші, фінанси і кредит.

Критичний аналіз наукових результатів, отриманих здобувачем Шевченко Н. В. при підготовці дисертаційного дослідження «Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні», дає підстави вважати, що вони представляють практичний інтерес для Державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

В поточній діяльності Державної контрольно-ревізійної служби в Україні використовуються наступні висновки та пропозиції дисертанта:

- при здійсненні контролю за цілісним та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів в Державній контрольно-ревізійній службі враховуються пропозиції дисертанта щодо формування моделі проведення аудиту на основі ризикорієнтованого підходу;



**ДЕРЖАВНИЙ КОМІТЕТ СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ СТАТИСТИКИ У СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ**

вул. Супруна, 16, м. Суми, 40481
тел. 25-21-18, факс 25-21-18, E-mail: admin@sumystat.gov.ua Web: http://www.sumystat.sumy.ua

24.05.2011

01-34-2461

Голові спеціалізованої вченої ради
Д55.081.01
Української академії банківської
справи Національного банку України
д.е.н., проф. Єпіфанову А. О.

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційної роботи
«Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в
Україні», підготовленої аспірантом кафедри менеджменту
Державного вищого навчального закладу
«Українська академія банківської справи Національного банку
України»
Шевченко Наталією Володимирівною**

Відповідно до покладених на нього функцій Головне управління статистики у Сумській області приймає участь у розробленні, вдосконаленні та впровадженні статистичної методології, збирає, опрацьовує, аналізує, поширює, зберігає, захищає та використовує статистичну інформацію щодо масових економічних, соціальних, демографічних, екологічних явищ і процесів, які відбуваються у Сумській області.

Ознайомлення з основними науковими результатами, викладеними в дисертаційній роботі Шевченко Н. В. на тему «Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні», поданій в спеціалізовану вчену раду Д55.081.01 на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит, дозволяє дійти висновку, що вона містить цілий ряд наукових положень, які є суттєвими при здійсненні поточної діяльності Головного управління статистики у Сумській області.

Результати дисертаційного дослідження Шевченко Н. В. враховуються фахівцями Головного управління статистики у Сумській області при формуванні інформаційної бази для прогнозування та аналізу тенденцій і закономірностей соціально-економічного розвитку Сумщини, зокрема – розрахунки автора стосовно ефективності використання бюджетних коштів в Сумській області в 2010 році та результати проведеної оцінки ефективності державного фінансового контролю на основі інтегральних показників.

Начальник



Л.І. Олехнович



ПЕНСІЙНИЙ ФОНД УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ПЕНСІЙНОГО ФОНДУ УКРАЇНИ
В СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Пушкіна, 1, м. Суми, 40009 тел. 679-261, факс: 679-278, E-mail: vika@pfond.sumy.ua, код ЄДРПОУ 21108013

27.05.2011 № 7799/09-46-02

Голові спеціалізованої вченої ради
Д55.081.01

Української академії банківської справи
Національного банку України
д.е.н., проф. Єпіфанову А. О.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Шевченко Наталії Володимирівни
на тему «Механізм оцінки ефективності державного фінансового
контролю в Україні»,
представленого на здобуття наукового ступеня кандидата
економічних наук
за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Серед основних завдань, що стоять перед головним управлінням Пенсійного фонду України в Сумській області є ефективне та цільове використання коштів Фонду, інших коштів, призначених для виплати пенсій та щомісячного довічного грошового утримання суддям у відставці, удосконалення методів фінансового планування, звітності та системи контролю за витратами коштів, призначених для пенсійного забезпечення.

Управління відповідно до покладених на нього завдань контролює цільове використання коштів Фонду в організаціях, що здійснюють виплату і доставку пенсій та взаємодіє з місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, правоохоронними органами, підприємствами, установами та організаціями з питань діяльності Фонду.

Результати наукового дослідження Шевченко Н. В. щодо підвищення ефективності державного фінансового контролю враховуються фахівцями головного управління Пенсійного фонду України в Сумській області при розробці відповідних пропозицій до юридичного департаменту Пенсійного Фонду України щодо вдосконалення чинних нормативно-правових актів ПФУ.

Запропонований Шевченко Н. В. підхід до оцінки ефективності державного фінансового контролю на основі інтегральних показників враховується фахівцями контрольно-ревізійного відділу головного управління Пенсійного фонду України в Сумській області при поточному контролі за витрачанням коштів управліннями Пенсійного фонду України в районах, містах області та районах у м. Суми.

Також при підготовці окермих аналітичних звітів головного управління Пенсійного фонду України в Сумській області використовуються оціночні дані, отримані Шевченко Н. В. щодо сучасного стану і проблем державного фінансового контролю.



Начальник головного управління

Л.Є.Машкіна

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Шевченко Наталії Володимирівни
на тему «Ефективність оцінки ефективності державного фінансового
контролю в Україні»,
представленого на здобуття наукового ступеня кандидата
соціальної науки
за спеціальністю 08.00.05 – гроші, фінанси і кредит

Серед основних знайдень, що стоять перед головним управлінням Пенсійного фонду України в Сумській області є ефективне та цілеспрямоване використання коштів Фонду, інших коштів, призначених для виплати пенсій та цивільного державного грошового утримання суцільно у містах, удосконалення методів фінансового планування, звітності та системи контролю за витрачанням коштів, призначених для пенсійного забезпечення.

Управління здійснює до покладених на нього завдань контролює цілеспрямоване використання коштів Фонду в організаціях, що здійснюють виплату і доставку пенсій та взаємодіє з місцевими органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, правоохоронними органами, підприємствами, установами та організаціями з питань діяльності Фонду.

Результати наукового дослідження Шевченко Н. В. щодо підвищення ефективності державного фінансового контролю враховуються фахівцями головного управління Пенсійного фонду України в Сумській області при розробці підзвітних пропозицій до юридичного департаменту Пенсійного фонду України щодо вдосконалення чинних нормативно-правових актів ЦФУ.



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНЕ КАЗНАЧЕЙСТВО УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДЕРЖАВНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА
УКРАЇНИ У СУМСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Воскресенська 7, м. Суми, 40000, тел/факс (0542) 67-56-73, тел. 67-56-70

24.05.2011 № 01-35/2-2764

Голові спеціалізованої вченої ради
Д55.081.01
Української академії банківської
справи Національного банку України
д.е.н., проф. Єпіфанову А. О.

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження

Фахівцями Головного управління Державного казначейства України у Сумській області розглянуто результати наукового дослідження Шевченко Наталії Володимирівни на тему «Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні», підготовленого для захисту дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит.

Результати даного дослідження використовуються в процесі контролю за дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства в межах повноважень Головного управління Державного казначейства України у Сумській області. Зокрема, враховуються зроблені Шевченко Н. В. висновки щодо доцільності застосування ризикоорієнтованого підходу до проведення дистанційного бюджетного аудиту за найбільш ризикованими об'єктами контролю.

Сформульовані в дисертаційній роботі пропозиції щодо організаційних аспектів реформування органів державного фінансового контролю в Україні враховуються фахівцями Головного управління Державного казначейства України у Сумській області при розробці відповідних пропозицій щодо вдосконалення чинних нормативно-правових актів, які врегульовують механізм казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів, визначення

порядку і строків подання звітів про виконання кошторисів державних цільових фондів.

Виявлені та формалізовані Шевченко Н. В. специфічні особливості сучасного стану державного фінансового контролю в Україні враховуються фахівцями Головного управління Державного казначейства України у Сумській області при підготовці відповідних аналітичних звітів.

Начальник



О.В. Лісовий

Голові спеціалізованій вченої ради
Д35.001.01
Української академії банківської
справи Національного банку України
д.с.н., проф. Стефанову А. О.

ДОВІДКА

про виконання результату наукового дослідження

Фахівцями Головного управління Державного казначейства України у Сумській області розглянуто результати наукового дослідження Шевченко Наталі Володимирівни на тему «Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні», підготовленого для захисту дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.03 – гроші, фінанси і кредит.

Результати даного дослідження використовуються в процесі контролю за дотриманням учасниками бюджетного процесу бюджетного законодавства в межах планової роботи Головного управління Державного казначейства України у Сумській області. Зокрема, враховуються зроблені Шевченко Н. В. висновки щодо доцільності застосування ризикоорієнтованого підходу до проведення дистанційного бюджетного аудиту за найбільш ризикованими об'єктами контролю.

Сформульовані в дисертаційній роботі пропозиції щодо організаційних аспектів реформування органів державного фінансового контролю в Україні враховуються фахівцями Головного управління Державного казначейства України у Сумській області при розробці відповідних пропозицій щодо удосконалення чинних нормативно-правових актів, які врегульовують механізм казначейського обслуговування державного та місцевих бюджетів, визначення



**Міністерство фінансів України
ГОЛОВНЕ ФІНАНСОВЕ УПРАВЛІННЯ СУМСЬКОЇ
ОБЛАСНОЇ ДЕРЖАВНОЇ АДМІНІСТРАЦІЇ**

майдан Незалежності, 3, м.Суми, 40000 тел. (0542) 62-28-33, факс 60-01-49, модем 21-02-64
E-mail: sumygf@yandex.ru; sumygf@ukr.net

30.05.2011 № 06-53/557 на № _____ від _____

**Голові спеціалізованої вченої ради
Д55.081.01
Української академії банківської
справи Національного банку
України
д.е.н., проф. Єпіфанову А. О.**

**ДОВІДКА ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ
РЕЗУЛЬТАТІВ НАУКОВОГО ДОСЛІДЖЕННЯ**

Здійснена спеціалістами Головного фінансового управління Сумської обласної державної адміністрації оцінка доцільності практичного впровадження наукових результатів, отриманих аспірантом кафедри менеджменту Державного вищого навчального закладу «Українська академія банківської справи Національного банку України» Шевченко Наталією Володимирівною при підготовці дисертаційної роботи на тему «Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні», поданої в спеціалізовану вчену раду Д55.081.01 на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит, свідчить, що положення цього дисертаційного дослідження мають високий потенціал для практичної апробації. Так, зокрема:

- в процесі аналізу діяльності фінансових управлінь районних державних адміністрацій та фінансових підрозділів виконавчих органів рад міст обласного значення враховуються пропозиції Шевченко Н. В. щодо побудови схеми реалізації фінансово-господарського аудиту;

- в процесі забезпечення виконання обласного бюджету враховуються сформульовані в дисертаційній роботі Шевченко Н. В. висновки щодо шляхів вирішення проблем сучасного державного фінансового контролю в Україні;

- в процесі реалізації заходів щодо ефективного витрачання бюджетних коштів, розробки та проведення фінансово-правової експертизи проектів розпоряджень голови облдержадміністрації та рішень обласної ради, що стосуються питань управління коштами обласного бюджету, планування, використання капітальних вкладень, у тому числі проектів регіональних цільових програм, враховуються пропозиції Шевченко Н. В. щодо побудови інституційно-організаційного механізму оцінки ефективності державного фінансового контролю в системі фінансових відносин.

**Начальник Головного
фінансового управління**

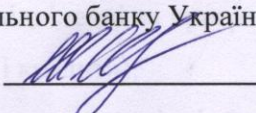


Є.І. Южаков

Проректор Державного вищого навчального закладу

«Українська академія банківської справи

Національного банку України», д.е.н., проф.


І.О.Школьник

АКТ

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

Шевченко Наталії Володимирівни

на тему: «Механізм оцінки ефективності

державного фінансового контролю в Україні»

у навчальний процес обліково-фінансового факультету

ДВНЗ «Українська академія банківської справи

Національного банку України»

від 02.03.2011р.

м. Суми

Акт складено комісією у складі:

Голова - декан обліково-фінансового факультету к.п.н., доц. Головань М.С.

Члени комісії:

завідувач кафедри фінансів, д.е.н., проф. Леонов С.В.

заступник декана обліково-фінансового факультету к.е.н., доц. Гриценко Л.Л.

Комісія провела роботу по визначенню фактичного впровадження результатів дисертаційного дослідження Шевченко Наталії Володимирівни «Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні» у навчальний процес обліково-фінансового факультету ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України».

Комісія розглянула такі матеріали:

1. Дисертаційну роботу Шевченко Наталії Володимирівни «Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні».

2. Робочі програми дисциплін:

- «Бюджетна система» (викладається на денному відділенні за програмою підготовки бакалаврів спеціальності 6.030508 «Фінанси і кредит»);

- «Фінанси» (викладається на денному відділенні за програмою підготовки бакалаврів спеціальності 6.030508 «Фінанси і кредит»);

- «Фінансовий нагляд» (викладається на денному відділенні за програмою підготовки бакалаврів спеціальності 6.030508 «Фінанси і кредит»);

3. Навчально-методичні матеріали для вивчення перелічених дисциплін.

За результатами проведеної роботи комісією встановлено:

1. Розроблені в дисертаційній роботі Шевченко Н.В. науково-теоретичні положення та практичні рекомендації впроваджені як розділи курсів таких дисциплін:

- «Бюджетна система». Розділи: «Економічна сутність, призначення та роль бюджету держави», «Видатки бюджету на економічну діяльність держави та науку», «Видатки бюджету на соціальний захист населення і соціальну сферу».

- «Фінанси». Розділи: «Фінансова система», «Державні фінанси».

- «Фінансовий нагляд». Розділи: «Моделі фінансового нагляду», «Фінансовий нагляд у розвинених країнах», «Проблеми і перспективи розвитку фінансового нагляду в Україні».

2. Застосування в навчальному процесі обліково-фінансового факультету ДВНЗ «УАБС НБУ» матеріалів дисертаційного дослідження Шевченко Н.В. дало змогу адаптувати перелічені дисципліни до сучасних тенденцій розвитку економіки, поглибити їх теоретико-методичні основи та в кінцевому підсумку - підвищити якість підготовки фахівців.

Голова комісії

Головань М.С.

Члени комісії

С.В. Леонов

Л.Л.Грищенко