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

На правах рукопису

ОЛЕКСІЧ ЖАННА АНАТОЛІЇВНА

УДК [336.025:336.711.65](477)(043.5)

НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ В УКРАЇНІ

08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
Журавка Федір Олександрович,
доктор економічних наук

Суми – 2013

ЗМІСТ

ВСТУП..... 4

РОЗДІЛ 1. ДЕРДАВНИЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ …… 12

1.1. Передумови та основні вимоги до побудови цілісної системи державного фінансового контролю ……..... 12

1.2. Теоретико-методичні засади побудови системи державного фінансового контролю в Україні ……..…… 26

1.3. Науково-методичний інструментарій системи зовнішнього фінансового контролю ……. 47

Висновки до першого розділу ……..... 60

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ТА ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ В УКРАЇНІ ……. 63

2.1. Концептуальні засади організації системи державного аудиту ефективності в Україні ……. 63

2.2. Розробка механізму оцінки рівня незалежності вищого органу зовнішнього фінансового контролю в Україні ……. 78

2.3 Пропозиції удосконалення нормативно-правового забезпечення організації системи державного аудиту в Україні …… 99

Висновки до другого розділу……..……..... 111

РОЗДІЛ 3. НАУКОВО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ТА ПРИКЛАДНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ …….. 114

3.1. Розробка інтегрального показника ефективності використання

національних ресурсів в системі державного аудиту ефективності ... 114

3.2. Удосконалення процедури аудиту ефективності використання держаних фінансових ресурсів ……...……..... 134

3.3. . Вдосконалення системи державного аудиту поточної реалізації державних проектів на прикладі адміністративної реформи ……. 147

Висновки до третього розділу…… 166

ВИСНОВКИ…….. 169

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ..…….. 172

ДОДАТКИ…… 196

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Запорукою результативності проведення економічних реформ є контроль законності, доцільності та ефективності формування, розподілу та використання державних фінансових ресурсів з метою задоволення потреб суспільства. Незважаючи на те, що система державного фінансового контролю (ДФК) в Україні функціонує вже досить тривалий час, її подальший розвиток та реформування залишаються актуальними, оскільки лише за останні роки кількість бюджетних правопорушень, випадків нецільового та неефективного використання державних коштів істотно зросла. Незалежну та неупереджену думку про цільовий характер та ефективність витрачання державних коштів покликана сформувати така складова системи ДФК, як зовнішній незалежний фінансовий контроль (ЗФК), в межах якого виокремлюють цільовий контроль, контроль законності та державний аудит ефективності (ДАЕ). Інструментарій та науково-методичні засади реалізації перших двох складових ЗФК достатньо широко представлені у сучасній економічній літературі, тоді як розвиток організаційних засад функціонування системи ДАЕ, удосконалення видів і методів проведення контрольно-аналітичних заходів, спрямованих на підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів сьогодні набуває особливої актуальності.

Фундаментальні засади формування системи державного та зовнішнього фінансового контролю закладені в наукових працях таких відомих вітчизняних та зарубіжних дослідників, як: А. Аренс, В. В. Бурцев, Т. А. Васильєва, Н. Г. Виговська, І. К. Дрозд, А. О. Єпіфанов, Ф. О. Журавка, Р. Зоді, С. В. Лєонов, В. Г. Мельничук, В. М. Родіонова, Н. І. Рубан, І. В. Сало, М. І. Сивульський, І. Б. Стефанюк та ін. Безпосередньо проблема побудови системи ДАЕ знайшла відображення в працях таких вчених, як: Л. В. Дікань, Н. І. Дорош, В. А. Жуков, Т. Дж. Лоуверс, А. В. Мамишев, С. П. Опенішев,

Дж. С. Робертсон, С. М. Рябухін, А. М. Саунін, Н. В. Синюгіна, В. К. Симоненко, С. В. Степашин та ін.

Незважаючи на зростання практичної потреби у підвищенні ефективності функціонування системи ДАЕ в Україні, ряд проблем її науково-методичного забезпечення все ще залишаються невирішеними остаточно. Зокрема, подальшого дослідження потребує комплекс питань, пов'язаних з удосконаленням структури та організаційного забезпечення ДАЕ в Україні, розвитком методів та форм його проведення, удосконаленням методичного інструментарію визначення ефекту від використання державних фінансових ресурсів тощо. Таким чином, актуальність і практична значимість визначеного кола питань обумовили вибір теми наукового дослідження, його мети та завдань.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до тематики науково-дослідних робіт ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України». Пропозиції автора щодо визначення інтегрального ефекту від використання державних фінансових ресурсів в ході реалізації державних цільових програм і проектів використано при виконанні науково-дослідної теми «Конкурентоспроможність національної економіки в умовах євроінтеграції» (номер державної реєстрації 0111U009459); щодо оцінювання ступеня незалежності вищого органу ЗФК – теми «Реформування фінансової системи України в умовах євроінтеграційних процесів» (номер державної реєстрації 0109U006782); щодо організації ДАЕ в Україні за структурно-процесним підходом – теми «Адміністративно-правове регулювання фінансової та банківської діяльності в Україні» (номер державної реєстрації 0112U001326).

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційної роботи є розвиток організаційних засад функціонування системи державного аудиту ефективності в Україні та науково-методичного інструментарію оцінювання ефективності володіння, розпорядження та користування державними фінансовими ресурсами.

Поставлена мета обумовила необхідність вирішення таких наукових завдань:

- оцінити сучасний стан та перспективи розвитку ДФК в Україні;
- здійснити порівняльний аналіз зовнішнього незалежного та внутрішнього фінансового контролю в контексті обґрунтування ролі і місця ДАЕ в системі ДФК;
- дослідити сутність ЗФК та ДАЕ, удосконалити підхід до визначення їх економічного змісту;
- розробити пропозиції щодо організації ДАЕ в Україні за структурно-процесним підходом;
- удосконалити науково-методичні засади інтегрального оцінювання ступеня незалежності вищого органу ЗФК;
- обґрунтувати напрямки гармонізації нормативно-правової бази ДАЕ;
- розробити науково-методичний підхід до визначення інтегрального ефекту від використання державних фінансових ресурсів;
- удосконалити методичні засади оцінювання впливу часових та ресурсних змін у реалізації державних цільових програм на їх ефективність;
- розвинути методичний інструментарій проведення ДАЕ адміністративних реформ.

Об'єктом дослідження є суб'єктно-об'єктні взаємозв'язки, що виникають під час здійснення ДАЕ між органом ЗФК та суб'єктами, які володіють, розпоряджаються та/або використовують державні фінансові ресурси.

Предметом дослідження є науково-методичне забезпечення та організаційні засади функціонування системи ДАЕ в Україні.

Методи дослідження. Теоретичну та методологічну основу дисертаційного дослідження складають фундаментальні положення економічної теорії, державного регулювання економіки, теорії державних фінансів, державного фінансового контролю, аудиту. У процесі вирішення

завдань дослідження використовувалися наступні методи наукового пізнання: загальнонаукові (аналіз, синтез, логічне узагальнення) – при уточненні категоріально-понятійного апарату; системно-структурний та порівняльний аналіз – при обґрунтуванні засад реформування системи ДАЕ в Україні, а також при порівнянні зовнішнього та внутрішнього контролю як видів ДФК; групування – при формуванні критеріїв визначення ступеня незалежності функціонування вищого органу ЗФК; економіко-математичні – при обґрунтуванні підходу до оцінювання ефективності використання державних фінансових ресурсів та її приросту під впливом дестабілізаційних факторів.

Інформаційну та фактологічну базу дисертаційного дослідження становлять Конституція України, законодавчі та нормативні акти з питань ДФК, інформаційно-аналітичні та статистичні матеріали Міністерства фінансів України, Рахункової палати України, Державної фінансової інспекції України, Державної служби статистики України, звіти Міжнародної та Європейської організацій вищих органів фінансового контролю (INTOSAI, EUROSAI та ін.), Міжнародного валютного фонду і Світового банку, монографічні та періодичні видання з питань контролю за ефективним використанням державних фінансових ресурсів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленні існуючих та обґрунтуванні ряду нових підходів до організаційного забезпечення функціонування системи ДАЕ та розвитку науково-методичної бази оцінювання ефективності володіння, розпорядження та використання державних фінансових ресурсів.

Найбільш вагомими науковими результатами дисертаційного дослідження є такі:

вперше:

– розроблено науково-методичний підхід до визначення інтегрального ефекту від реалізації проектів (програм), пов’язаних з використанням державних фінансових ресурсів, що базується на

застосуванні моделі бінарного вибору та передбачає оцінювання приросту ряду макроіндикаторів соціально-економічного розвитку держави, структурованих за групами (економічні, соціальні, організаційні, екологічні);

удосконалено:

– науково-методичний підхід до врахування впливу зовнішніх дестабілізаційних факторів в процесі проведення ДАЕ шляхом обґрунтування механізму оцінювання обсягу недоотриманого ефекту від використання державних фінансових ресурсів внаслідок несвоєчасного або неповного фінансування державних цільових проектів (програм), з урахуванням середньої ставки формування зовнішніх та внутрішніх зобов'язань урядом;

– науково-методичний підхід до оцінювання ефективності реалізації адміністративних реформ при проведенні ДАЕ, який базується на теорії граничної продуктивності та враховує той факт, що організаційні перетворення здійснюють позитивний вплив на приріст ВВП на душу населення в країні лише до певного граничного рівня. Даний підхід дозволяє визначити: необхідність проведення реформи (на етапі попереднього ДАЕ), доцільність введення додаткових адміністративних обмежень (на етапі поточного ДАЕ), фактичну результативність реформи (на етапі заключного ДАЕ).

набули подальшого розвитку:

– концептуальні засади організації ДАЕ в Україні, що, на відміну від існуючих підходів, здійснено шляхом поєднання структурного та процесного підходів з відповідним коригуванням мети, принципів та складу суб'єктів ДАЕ, а також змісту контрольно-аналітичних заходів на кожному етапі його проведення;

– методичні засади визначення ступеня незалежності вищого органу ЗФК, що, на відміну від існуючих підходів, запропоновано здійснювати на основі застосування інтегрального показника, який надає

бальну оцінку ступеня організаційної, фінансової та функціональної незалежності з урахуванням їх структурних складових. Це дозволяє визначити напрями реформування інституційних засад функціонування системи ЗФК в Україні відповідно до міжнародних стандартів;

– підходи до визначення економічної сутності понять:

- «зовнішній фінансовий контроль» – як впорядкованої та узгодженої сукупності взаємозв'язків між уповноваженим вищим органом контролю державних фінансів та суб'єктами, які володіють, розпоряджаються та/або використовують державні фінансові ресурси, майно та майнові права, що виникають з приводу здійснення незалежних контрольно-аналітичних заходів від імені та в інтересах суспільства з обов'язковим оприлюдненням результатів;

- «державний аудит ефективності» – як системи взаємозв'язків між вищим органом ЗФК та підконтрольними суб'єктами з приводу незалежного оцінювання в інтересах суспільства результативності та ефективності використання державних фінансових ресурсів при організації бюджетного процесу, виконанні окремих державних функцій органами виконавчої влади, реалізації державних та місцевих програм та проектів тощо.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що пропозиції та висновки дисертанта щодо визначення ступеня незалежності вищого органу ЗФК можуть бути використані в діяльності міжнародних організацій вищих органів ЗФК (INTOSAI, EUROSAI тощо); щодо реформування системи ДАЕ в Україні та удосконалення її нормативно-правової бази – в роботі державних законодавчих органів; щодо визначення величини та зміни інтегрального ефекту від реалізації державних цільових програм та проектів – в роботі уповноважених органів контролю за ефективністю використання державних фінансових ресурсів.

Так, зокрема, висновки та рекомендації дисертанта щодо оцінювання інтегрального ефекту від використання державних фінансових ресурсів

впроваджено в діяльність Головного управління економіки Сумської обласної державної адміністрації (довідка від 26.02.2013 № 01-02/358); щодо оцінювання ефективності використання державного майна – в діяльність Регіонального відділення Фонду державного майна України по Сумській області (довідка від 12.12.2012 № 12-001-04087); щодо аналізу відхилень ефекту від несвоєчасного та неповного фінансування при використанні бюджетних коштів – в діяльність Постійної комісії з питань планування соціально-економічного розвитку, бюджету, фінансів, обліку, цін та інвестиційної політики Сумської міської ради (довідка від 17.12.2012 № 09-36/558); щодо визначення ступеня незалежності вищого органу ЗФК в контексті оцінювання якості державного управління фінансовим сектором економіки України – в діяльність ТОВ «Консалтингова компанія «Бі.Еф.Сі.» (довідка від 18.12.2012 № 28-015-451).

Наукові результати автора використовуються у навчальному процесі ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України» при викладанні дисциплін: «Державний фінансовий контроль», «Аудит», «Основи фінансового контролю та аудиту» (акт від 19.11.2012).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним, завершеним дослідженням. Всі наукові результати, викладені в ній, одержані автором самостійно. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті ідеї, положення і розробки, які є індивідуальним внеском автора.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні та практичні результати дисертаційної роботи доповідалися, обговорювалися й одержали позитивну оцінку на міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: «Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, гуманітарні та правові проблеми» (2008 р., м. Тернопіль); «Особливості функціонування національних фінансових систем в умовах поглиблення глобалізаційних процесів» (2010 р., м. Ірпінь); «Формування конкурентоспроможної економіки: теоретичні, методичні та практичні засади» (2012 р., м. Тернопіль), «Efektivní nástroje

moderních věd – 2012» (2012 р., Чехія, м. Прага), «Проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту» (2012 р., м. Житомир), а також всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: «Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України» (2008–2010 рр., м. Суми), «Актуальні проблеми фінансової системи України» (2010 р., м. Черкаси), «Система контролю в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя» (2010 р., м. Тернопіль) та ін.

Публікації. Основні наукові положення, висновки і результати дисертаційного дослідження опубліковано в 20 наукових працях загальним обсягом 30,4 друк. арк., з яких особисто автору належать 4,65 друк. арк., у тому числі: розділи в 2 колективних монографіях, 8 статей у наукових виданнях, що визнані фаховими з економіки, 10 публікацій у збірниках матеріалів конференцій.

Структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Повний обсяг дисертації складає 205 сторінок, у тому числі основного тексту 169 сторінок, 13 таблиць, 16 рисунків, 4 додатки та список літератури з 195 найменувань.

РОЗДІЛ 1.
ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1 Передумови та основні вимоги до побудови цілісної системи державного фінансового контролю

Контроль є невід'ємною частиною надбудови суспільства та обов'язковою умовою для успішного функціонування фінансової системи країни. Процеси, що відбуваються останіми роками, стосуються зміцнення державності, за рахунок підвищення ролі всіх видів фінансового контролю, особливо державного. Досвід зарубіжних країн дозволяє стверджувати, що наявність цілісної, ефективної системи державного фінансового контролю є найважливішою умовою існування демократичної держави.

ДФК покликаний забезпечувати законність й цільову спрямованість використання державних фінансових ресурсів; виявляти причини порушень фінансової дисципліни та запобігати виникненню подібних ситуацій в майбутньому; вимагати повернення незаконно використаних коштів державного бюджету. Однак на сьогоднішній день, в умовах ринкової економіки, коли особливого значення набуває становлення громадського суспільства, а саме ефективна діяльність держави в інтересах її громадян, перед державним фінансовим контролем постають й інші, не менш важливі, завдання, які дозволяють дати об'єктивну оцінку економічній ситуації, яка склалася в країні, так зокрема:

– визначення ефективності використання державних фінансових ресурсів;

- встановлення законності, доцільності й економічності використання на віх етапах державних фінансових ресурсів;
- виявлення скритих резервів країни;
- формування достовірної та повної інформації стосовно державних фінансових потоків, фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів та органів державної влади тощо.

На сьогодні, в Україні вивчення питань організації та функціонування фінансового контролю в державному сеторі є окремим напрямом сучасної фінансової науки. Розвиток державного фінансового контролю та підвищення його ефективності передбачає формування такої системи, яка б реагувала на чисельні проблеми ринкової економіки та державної фінансової політики, а також була цілісною, побудованою на єдиних організаційних та методологічних засадах.

За період незалежності України було опубліковано ряд праць вітчизняних науковців, в яких розглядались теоретичні, правові й методологічні проблеми державного фінансового контролю.

Значна кількість напрацювань та аналіз сучасного стану контролю державних фінансів дає можливість стверджувати, що на сьогодні цілісна система ДФК в Україні, не говорячи вже про ефективну, відсутня. Підтвердженням того є висновки фахівців та різних експертних комісій, які безпосередньо займаються даною проблемою. В своїх дослідженнях вони виділяють проблеми, які потребують нагального вирішення. Розглянемо їх детальніше.

1) Узагальнення наукових думок дозволяє стверджувати про існування значних відмінностей в термінах і поняттях, невизначеність форм, видів, методів не сприяє визначенню поняття «система державного фінансового контролю» та її елементів.

Так, зокрема поняття «державного фінанасового контролю» розглядають з позиції декількох підходів:

– як функцію управління державними фінансами – суть даного підходу полягає в наступному: для ефективного виконання державою покладених на неї функцій необхідно здійснювати контроль за державними фінансовими ресурсами [12, 27, 33, 47, 90, 104, 144, 169, 173];
– відповідно до мети здійснення [187, 83, 43, 37];
– як контрольний процес – відповідно даного підходу, державний фінансовий контроль виступає як в ролі методу так і в ролі засобу, який необхідний для забезпечення реалізації фінансової політики на різних рівнях економіки (макро-, макрорівні) [3, 37, 16, 117, 184].

Системний підхід стосовно дослідження сутності, цілей, задач, принципів, класифікацій державного фінансового контролю дозволяє розглядати його в певних розрізах. З одного боку – це цілісне явище, яке взаємодіє з іншими явищами, а з іншого боку – це система, яка складається з певної кількості елементів, взаємопов'язаних між собою [169]. Однак, як ми вже зазначали вище, в України не існує єдиної точки зору стосовно визначення засад державного фінансового контролю, а це, в свою чергу, призводить до неможливості побудувати ефективну систему ДФК. А відтак, виникає необхідність упорядкування даних елементів у певну систему, закріплення її в законодавчих та інших нормативно-правових актах, а це свою чергу, забезпечить побудову ефективної системи державного фінансового контролю.

2) Відсутність упорядкованої законодавчо-нормативної бази функціонування органів фінансового контролю у державному секторі. Так, на сьогодні в Україні діє більше 170 заковів та інших нормативно-правових актів, які в тій чи іншій мірі забезпечують контрольну діяльність в сфері державних фінансів. Проте, як раз існування значної кільності законодавчо-правових актів не те що не роз'яснює та спрощує взаємовідносини між суб'єктами та об'єктами контролю, а, навіть навпаки, вносить моменти плутанини, дублювання, ускладнення та дезорганізації. Необхідно звернути

увагу й на те, що вони охоплюють не всі галузі економічної діяльності, тим самим навіть залишаючи деякі взагалі без державного контролю, що, в свою чергу, може створити загрозу економічній безпеці України [102, с. 38-48].

3) Неефективна діяльність органів державної влади (як на державному так і на місцевому рівнях), які покликані контролювати виконання бюджетного законодавства, ефективно використовувати, розпоряджатися державними фінансовими ресурсами та майном. Свідченням того є зростання розміру заборгованості підприємств державної форми власності за податками та платежами, значні масштаби нецільового та неефективного використання коштів державного бюджету, заниження ціни оренди та приватизації державного майна, тощо. [51, с. 6-33].

4) Постійний ріст неефективного та нецільового використання державних фінансових ресурсів про що свідчать дані звітів контрольних органів.

З представлених в таблиці 1.1 даних можемо зробити наступний висновок: з 2000 по 2009 рік спостерігається тенденція збільшення (в 2,5 рази) кількості контрольно-аналітичних та експертних заходів з 472 до 1199од.. Виключенням став 2010 рік, оскільки в порівнянні з 2009 роком, відбулось різке скорочення контрольних заходів – на 229 од.. Однак, вже в 2011 році знову спостерігається зростання (на 32 заходи).

Аналогічна тенденція спостерігається і в кількості перевірених об’єктів. Проте, все до навпаки відбувається з розміром бюджетних коштів, які підлягають контролю. Так, з 98,1 млн. грн. в 2000 році їх розмір скоротився в 4 рази до 24,1 млн. грн. в 2007 році.

У ході проведення аудиторами Рахункової палати контрольно-аналітичних та експертних заходів, відповідно до статей 116 та 119 Бюджетного кодексу України обсяг виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних та державних позабюджетних коштів в 2010 році склав більше 30 млрд. грн., що не дивлячись на скорочення кількості контрольних заходів та об’єктів перевірки більше в 1,4

рази ніж в 2009 році (22,3 млрд. грн.) та в 5 разів, ніж у 2000 році (6 млрд. грн.) (рис. 1.1).

Таблиця 1.1 – Основні показники діяльності Рахункової палати

Показники	Роки											
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Проведено контрольно-аналітичних та експертних заходів, од.	472	593	612	473	563	714	645	848	1130	1199	970	1002
Охоплено контролем державних коштів, млн..грн.	98,1	85,2	86,2	76,9	71,3	17,9	18,6	24,1	Н.д.	Н.д.	Н.д	Н.д.
Перевірено об'єктів, всього, од.	486	568	499	577	622	770	759	900	1158	910	732	873
Складено актів та довідок за результатами перевірок, од.	622	689	741	688	562	416	416	641	865	610	556	513
Обсяг виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних та державних позабюджетних коштів, всього млрд..грн.	6,1	5,9	5,2	7,2	7,5	8,9	10,7	12,3	12,5	22,3	30,5	23,4
у т. ч.: нецільове використання коштів	3,8	3,1	3,1	4,4	5,0	3,7	6,9	6,7	4,7	10,8	16,1	9,7
неефективне використання коштів	2,3	2,8	2,1	2,8	2,5	5,2	3,8	5,6	7,8	11,5	14,4	13,7

(*Складено за даними звітів Рахункової палати* [71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82])

Варто відзначити, що зменшення в 2011 році обсягів виявлених порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів, порівняно з 2010 роком, пов'язане з тим, що по-перше, Рахункова палата була позбавлена повноважень у розрізі контролю за надходженням коштів до державного бюджету, по-друге, у звітному періоді діяльність Рахункової палати була спрямована на проведення контрольно-аналітичних заходів з метою встановлення реального стану справ з виконанням постанов і висновків Колегії Рахункової палати та стимулювання

усунення виявлених порушень і недоліків, підвищення дієвості та ефективності перевірок [82]. Так, в першу чергу, увага приділялась державним цільовим програмам та проектам, в яких мали місце або значна соціально-економічна складова або виявлено значні обсяги порушень бюджетного законодавства, неефективного управління та використання бюджетних коштів.

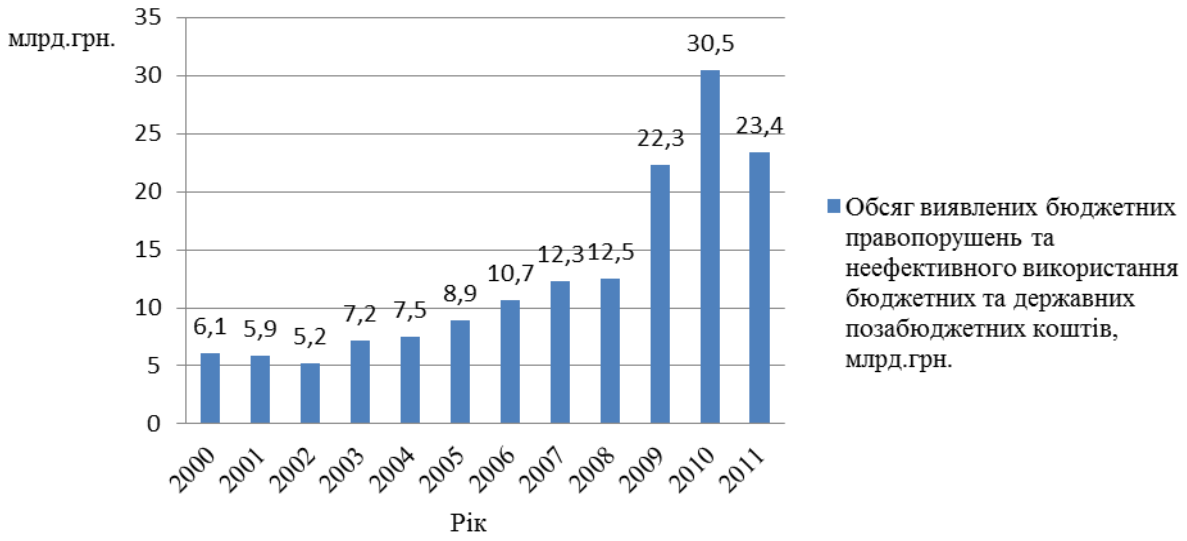

Рисунок 1.1 – Обсяг виявлених бюджетних правопорушень та неефективного використання бюджетних та державних позабюджетних коштів, млрд.грн.(Складено за даними звітів Рахункової палати)

Окрема увага приділялась реакції об’єктів контролю на представлені Рахунковою палатою висновки та пропозиції; прийняття відповідних управлінських та нормативних рішень Кабінетом Міністрів України та іншими органами виконавчої влади; застосування адміністративних та фінансових заходів впливу. І як результат, підвищення результативності, дієвості та ефективності роботи Рахункової палати оскільки в ході перевірок визначено, що об’єктами контролю вживалися заходи щодо усунення виявлених порушень, недопущення повторення фактів бюджетних правопорушень, а також неефективного використання бюджетних коштів та державних цільових фондів. Мабуть, саме такий підхід є найбільш

ефективним з точки зору державного ставлення до використання державних фінансових ресурсів, ніж просте виявлення порушень (рис.1.2).

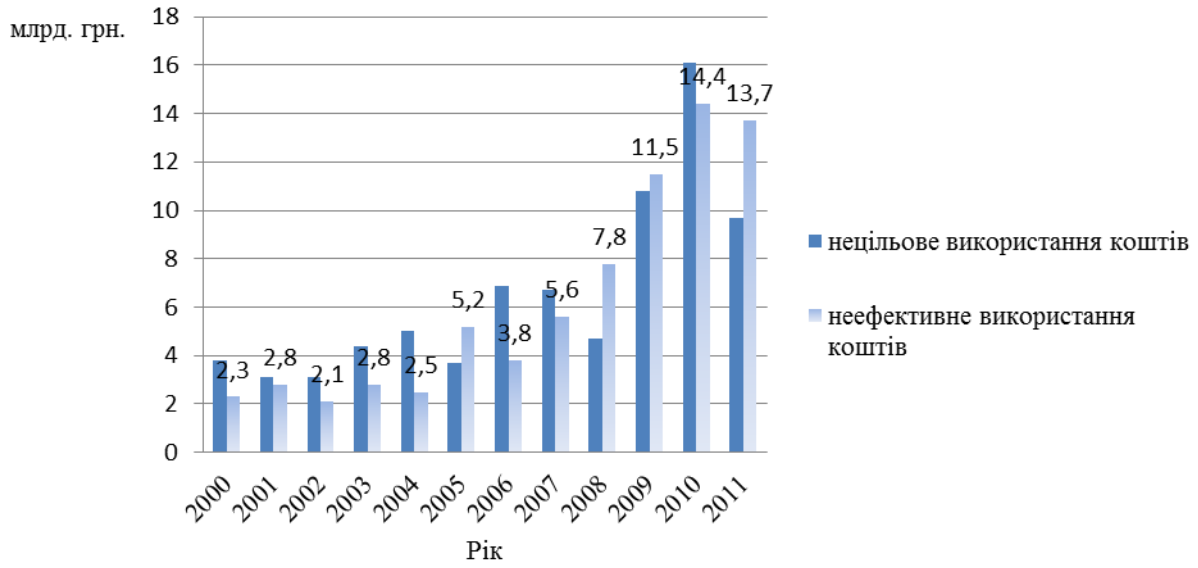

Рисунок. 1.2 – Обсяги нецільового та неефективного використання коштів з 2000 по 2011 рр.., млрд.грн. (Складено за даними звітів Рахункової палати)

Аналіз звітів Рахункової палати дозволяє стверджувати, що більшість бюджетних правопорушень продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Найбільш поширеніші бюджетні правопорушення, можна класифікувати за такими узагальненими видами (рис 1.3.):

- бюджетні правопорушення, пов’язані з розміщенням та виконанням державного замовлення;
- порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав;
- втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень;
- планування з порушенням чинного законодавства [82].

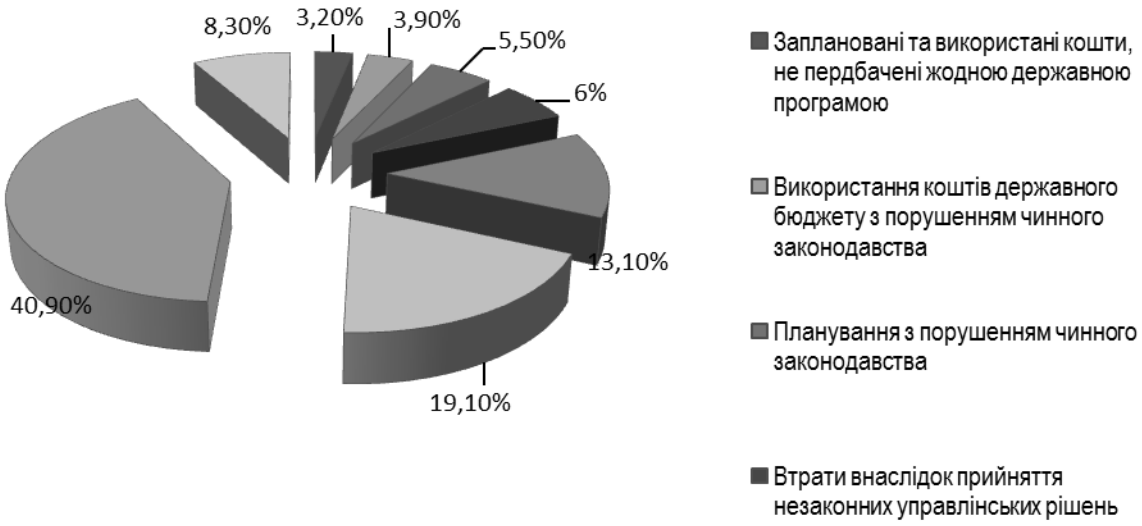

Рисунок 1.3 – Структура виявлених бюджетних порушень у 2011 році, %
(Складено за даними звітів Рахункової палати)

Серед видів неефективного управління і використання коштів державного бюджету найпоширенішими є (рис. 1.4):

– неефективне використання коштів внаслідок необґрунтованих управлінських рішень;
– втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень;
– неефективне використання коштів іноземних цільових позик;
– неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування та планування;
– неефективне використання коштів спеціального фонду державного бюджету;
– неефективне управління коштами через недоліки в плануванні [82].

Значна робота щодо здійснення контрольних заходів проводиться органами Державної фінансової інспекції України. Так, у 2011 році було проведено 13400 ревізій і перевірок. У 2010 році – 15392, у 2009 році – 16376, у 2008 році – 16375, у 2007 році – 17563. Тобто, прослідковується тенденція до зменшення кількості контрольних заходів. В той же час, значно зросла сума виявлених фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і

матеріальних ресурсів. Так в 2010 році вона склала 35 млн. грн., що на 26 млн. грн. більше ніж в 2009 році і на 32 млн. грн. в 2007 році.

Рисунок 1.4 – Структура неефективного управління та використання державних коштів у 2011 році,% (Складено за даними звітів Рахункової палати)

За матеріалами дослідження у 2010 році в цілому по Україні виявлено фінансові порушення, на загальну суму 92,3 млрд. грн. (табл. 1.2) і лише майже 2 млрд. грн. з них було відшкодовано.

Аналіз звітів Державної фінансової інспекції дозволяє стверджувати, що найпоширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни залишаються (рис. 1.5):

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів;
- зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;
- витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей з перевищенням

граничних нормативів, а також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти;

- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- незастосування обов'язкових процедур державних закупівель;
- заниження вартості активів внаслідок непроведення індексацій, а також в результаті неоприбуткування придбаного майна та лишків товарно-матеріальних цінностей [82] .

Таблиця 1.2 – Аналіз результатів діяльності органів державної фінансової інспекції

Показники	Роки				
	2007	2008	2009	2010	2011
Проведено контрольних заходів (всього), шт.	17563	16375	16376	15392	13400
Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів,млрд.грн.	2,21	17,11	8,53	35,13	5,4
Виявлено фінансових порушень, що не призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, (всього), млрд.грн.	16,17	26,62	21,67	58,22	Н.д.
Відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства,млрд.грн.	0,88	1,28	1,45	1,75	7,5
у т. ч. за порушеннями, що виявлені у попередніх звітних роках, млн.грн.	1,07	3,24	3,74	2,86	6,3
Усунуто порушень, що не призвели до фінансових і матеріальних втрат, млрд. грн..	12,36	13,66	14,37	19,39	Н.д.

(Складено за даними звітів Державної фінансової інспекції України [4, 5, 6, 7, 8])

До основних причин виникнення порушень слід віднести низьку якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення до використання бюджетних коштів їх розпорядників.

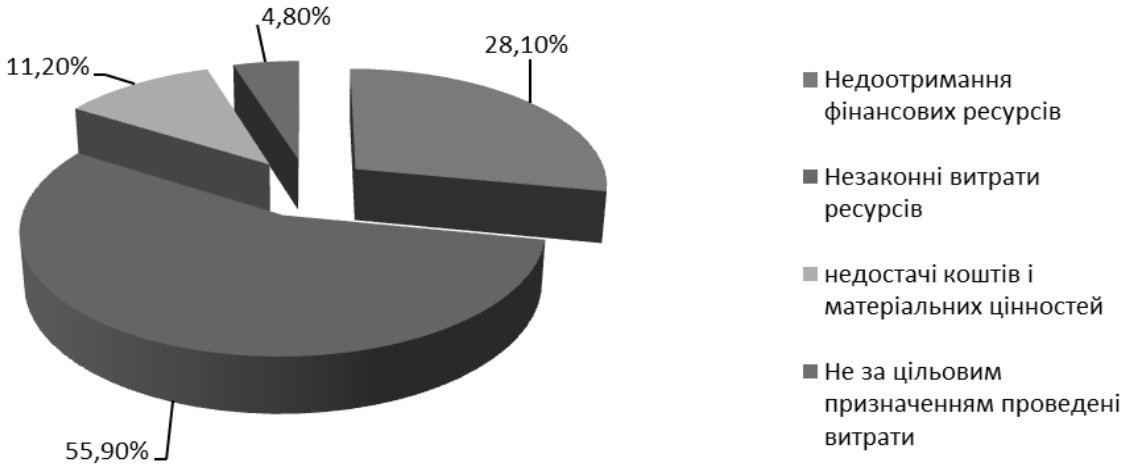

Рисунок 1.5 – Структура порушень, що призвели до фінансових та матеріальних втрат у 2011 році (Складено за даними звітів Державної фінансової інспекції України)

Отже, аналіз діяльності контрольних органів дозволяє стверджувати, що з року в рік виявляється значна кількість фінансових порушень використання державних фінансових ресурсів, яка призводять до значних втрат, що обчислюються млрд.грн.

5) Відсутність єдиної інформаційної бази для органів державного фінансового контролю, яка б спростила збір, зберігання, пошук та видачу інформації про всі здійснені контрольні заходи та їхні результати, слугувала б для систематизації даних контролю й узагальнюючого висновку.

6) Невідповідність сучасним вимогам форм та методів за якими здійснюються контрольні-аналітичні та експертні заходи Недосконалими також є методики їх здійснення. Крім того, у практичній діяльності органів державного фінансового контролю недостатнє використання новітніх інформаційних технологій та цільових програмних комплексів.

7) Недостатній рівень підготовки фахівців для органів контролю держаних фінансів, який спричинений низьким рівенем викладання, відсутністю методичної літератури та незабезпеченістю набуття достатнього практичного досвіду тощо.

Наведені нами проблеми засвідчують, що виною цього є відсутність єдиної та чіткої концепції розвитку та функціонування цілісної системи держаного фінансового контролю [40, с. 86].

Взагалі термін «концепція» досить часто використовують науковці в своїх працях [24, 105, 107].

Так, Симоненко В.К., Барановський О.І., Петренк П.С., в своїх працях зазначають: «концепція покликана визначити чітку стратегію організації дієвого державного фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, за законністю використання коштів держаного бюджету та ефективністю розпорядження державною власністю з обов'язковим встановленням основних принципів і механізмів забезпечення належної взаємодії між усіма органами, які здійснюють державний фінансовий контроль» [159].

Городецький А. та Морукова А. вважають, що концепція цілісної системи контролю держаних фінансів повинна бути одночасно і науковим і політичним документом. Наукова частина покликана відображати теоретичні та методологічні основи здійснення контролю, політична – формулювати вимоги до законодавчої бази у сфері державного фінансового контролю [40, с. 86].

Пансков В.Г. зазначає, що концепція функціонування єдиної системи ДФК має бути розроблена на основі організаційно-функціонального та методологічного підходів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду [117].

Як ми вже зазначали на початку пункту, сьогодні країна намагається здійснювати контроль в інтересах суспільства. Виконання зазначеного завдання можливо здійснити шляхом розбиття системи державного фінансового контролю на складові. Дану концепцію розвитку пропонує Головань М.М.. Він передбачає розподіл ДФК на 2 складові – парламентський та урядовий контроль [38, с. 135]. На нашу думку, даний

підхід дозволить повністю описати систему і саме такий поділ забезпечить ефективну роботу як органів влади так і держави в цілому.

Взагалі ж сама ідея здійснення громадського контролю за цільовим та ефективним використанням державних фінансових ресурсів не є новою. Так, як зазначає професор Соколов Я.В., ще в Афінах звітність мала публічний характер – в громадських місцях на спеціальних дошках виставлялись звіти державних установ і храмів [167].

Ринкова економіка заснована на партнерських взаємовідносинах держави і господарюючих суб'єктів. Саме тому країні необхідно поступово перейти до незалежних форм контролю, основною метою яких є не стільки виявлення порушень та знаходження та покарання винних, скільки запобігання порушень і підвищення ефективності управління в державному секторі економіки. Зміни в економіці потребують нових підходів до організації державного фінансового контролю, так як від системи контролю залежить вже не тільки дотримання законності в системі державної влади, але й забезпечення реалізації стратегії соціально-економічного розвитку, спрямованого на підвищення якості життя населення [163]. Виходячи з усього вище сказаного, саме грамотно підібрана, з мінімумом протиріч концепція може стати базою для вирішення визначених проблем в сфері контролю державних фінансів [103, с. 63].

Запровадження концепції має стати основою для створення раціональної та ефективної системи державного фінансового контролю, здатної гарантувати кардинальне посилення підвищення ефективності та дієвості діяльності контролюючих органів.

Досягнення поставленої мети можливе шляхом визначення конкретних етапів її запровадження (рис 1.6):

- обґрунтування державної політики в доцільності становлення системи ДФК;
- розроблення концепції, яка б забезпечила становлення даної системи;

– вибір інструментів забезпечення реалізації становлення системи держаного фінансового контролю.

Рисунок 1.6 – Схема поетапного запровадження концепції системи державного фінансового контролю в Україні

Запропоновані нами етапи становлення системи ДФК уточнюють та розкривають суть даного процесу в системі управління державними фінансовими ресурсами, окреслюють та надають можливість загального розуміння кінцевого результату.

Отже, необхідно створити практично нову концепцію розвитку системи контролю державних фінансів, у якій необхідно перейти не тільки до нових форм контролю, а й принципово нових концептуальних його основ, а саме забезпечити перехід від контролю за витрачанням до контролю за ефективністю використання державних фінансових ресурсів, тобто повинно відбутися зміщення акценту в сторону профілактичних та консультаційних функцій.

1.2. Теоретико-методичні засади побудови системи державного фінансового контролю в Україні

Як ми вже зазначали у попередньому пункті, контроль держави у сфері управління фінансами – один з найбільш дієвих інструментів в ринкових відносинах, він забезпечує ефективність управління державними фінансовими ресурсами. Відповіді на сучасні питання, пов'язані з необхідністю реформування сучасної системи державного фінансового контролю, Україна повинна шукати спираючись, в тому числі, і на досвід організації контролю державних фінансів в інших країнах з метою використання їх позитивного досвіду в даній сфері.

У всіх країнах з усталеними демократичними формами управління і з розвиненою ринковою економікою діє ефективна система державних контрольно-ревізійних органів – парламентських і урядових.

Досвід країн з розвинутою економікою, які мають давні традиції контролю державних фінансів свідчить про те, що структурна організація органів державного фінансового контролю обумовлена, насамперед, розмежуванням об'єктів контролю та необхідністю створення горизонтальних і вертикальних владних відносин на основі чіткого розмежування контрольних повноважень.

Так, у ряді країн (Франція, Австрія, Німеччина, Великобританія, США) система контролю державних фінансів вибудувана на єдиних принципах і стандартах. Саме стандартизація забезпечує системність взаємодії органів контролю державних фінансів в світовій практиці; створює організаційно-методичну основу їх спеціалізації та надає системі властивості самоорганізації; обумовлює синергетичний ефект в системі контролю державних фінансів; об'єднує співробітників органів контролю державних фінансів.

Вважається, що розвиток інституту контролю державних фінансів почався з утворення вищих органів контролю державних фінансів, які в той же час є незалежними у внутрішніх та зовнішніх питаннях їх діяльності.

Вищі органи зовнішнього незалежного фінансового контролю, об'єднані спільною метою, предметом і формами контролю, супідрядні єдиними принципами побудови, навіть у ряді випадків відокремлені в контрольну владу.

Світова практика, акумулюючи здобуті знання з приводу нормативних, юридичних та інституційних особливостей (владні повноваження, статус, функціональну незалежність), виокремлює різні засади провадження контролю державних фінансів і, як наслідок, – розглядає різні ієрархічні системи провадження цього контролю (табл. 1.2). При цьому загальна тенденція щодо розвитку функціонування контрольно-ревізійних органів полягає у підвищенні ефективності «управління державними фінансами» (Франція, Австрія, Бельгія, Швеція, Румунія та ін.).

Дослідження в даній сфері дозволяють стверджувати, що саме функціонування незалежного вищого органу фінансового контролю в країні дозволяє, незалежно від політичного та економічного устрою держави, надавати суспільству і політичному керівництву країни об'єктивну інформацію стосовно того, наскільки уряд економічно, результативно та ефективно розпоряджається державними фінансовими ресурсами.

Україна прагне до інтеграції у світове економічне і правове співтовариство і, відповідно, система контролю державних фінансів повинна відповідати певним стандартам, зокрема положенням Лімської декларації про керівні принципи контролю державних фінансів, прийнятої ще в 1977 р. IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI).

Таблиця 1.2 – Аналіз типів вищих органів державного аудиту зарубіжних країн

Тип вищого органу	Країна	Опис
Суд з юридичною функцією	Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Греція, Іспанія, Ісландія	Даний орган приймає рішення, яке не повинно ще кимось затверджуватися. В Греції та Португалії зазначені суди є частиною судової системи, в інших країн вони функціонують окремо
Колегіальні структури без права виносити рішення, однак мають силу судових (Європейський Суд Аудиторів)	ФРН, Нідерланди, Швейцарія, Росія, Чехія	Відносяться країни з федеральним устроєм
Незалежні контрольні управління	Великобританія, Ірландія, Данія, США, Австрія, Канада	Очолюються Генеральним контролером або Президентом
Контрольні управління у складі уряду, що очолює Генеральний контролер	Швеція, Фінляндія, Білорусь, Словенія	Вищі органи належать до структури владних органів. При цьому і Швеція, і Фінляндія мають по дві контролюючі організації – орган, підзвітний урядові, та ще один контролюючий орган, очолюваний членами Парламенту

Складено автором на основі [97, 99]

Аналіз праць провідних вчених (О.І. Барановського [159], І.В. Басанцова [15], Н.Г. Виговської [30, 31, 32], І.К. Дрозд [48,49] О.Д. Соменкова [166], М.І. Сивульського [158], В.К. Симоненка [159], І.В. Сало [52], Н.В. Синюгіної [161], В.С. Степашина[170], І. Б. Стефанюка [174], В.Ф. Піхоцького [120,], В.О. Шевчука [186] тощо) засвідчив, що вдосконалення існуючої системи необхідно розпочати з вибору моделі функціонування, розробки єдиних науково-методичних засад з використанням існуючих в світовій практиці форм і методів контролю.

На сьогодні існує велика кількість поглядів вчених стосовно того, який вигляд повинна мати система цілісного контролю державних фінансів.

Першим і остаточно невирішеним питанням функціонування цілісної системи державного фінансового контролю є вибір відповідної моделі єдиної

системи ДФК: жорсткої вертикальної, ліберальної конституційної чи інституціональної [159, с. 80].

Серед вчених поширена думка, що першим кроком, який забезпечить вирішення багатьох питань функціонування системи контролю в сфері державних фінансів, є створення самостійних незалежних структур з їх вертикальною ієрархію та підзвітністю громадськості. Зокрема, М. Білоколодов стверджує, що «…відсутність єдиної жорсткої вертикальної державної системи контролю, яка охоплює своєю діяльністю всі сфери суспільного життя, в більшості є причиною безладдя на місцях [19, с.14]». О.Д. Соменков відмічає: «Перший висновок полягає в необхідності побудови фінансового контролю відповідно до принципу жорсткої централізації… Децентралізувати фінансовий контроль – означає виключити з нього найважливіше – можливість оцінки контрольних дій з фінансової точки зору [166]». На думку ж В. Захарова: «…ефективність і дієвість контролю в державі пов’язана з дуже важливим питанням – оформленням єдиної ієрархічної вертикалі державного контролю [69]».

Так, на думку Н.І. Дорош, система ДФК за світовим досвідом має бути побудована наступним чином:

- вищий орган контролю державних фінансів, який безпосередньо підпорядковується парламенту або президенту і на який покладено контроль як за надходженням так і за витрачанням державних фінансових ресурсів;
- реформовані державні контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству чи відомству [47, с. 48].

Кардинально протилежною є думка, що на кожному етапі реалізації контролю за формуванням, використанням і розпорядженням державних фінансових дерсурсів та майном мають бути збережені всі нині діючі контролюючі органи, об’єднані в систему [117, с. 23].

Л.М. Овсянніков вважає, що «системно-організаційний ієрархічний порядок фінансового контролю має бути спрямований на координацію діяльності всіх контролюючих органів із гарантуванням і забезпеченням їх самостійності» [106, с. 33-57].

Кіріков Е.П. вважає, що одним із можливих шляхів вирішення зазначених проблем є саме інституціональний підхід до формування системи контролю у сфері державних фінансів [88]. Даний підхід враховує два взаємозалежні чинники, які є вирішальними для формування цілісної системи ДФК: організаційний і нормативно-правовий. Прихильники даного підходу, стверджують, що це дозволить відокремити конституційний державний фінансовий контроль від інших форм контролю за управлінням державними фінансовими ресурсами, у тому числі президентського, урядового, судового, прокурорського, аудиторського тощо [41, с. 7-14].

На нашу ж думку, процес доцільності вибору тієї чи іншої моделі єдиної системи контролю державних фінансів не слід розуміти виключно як обмежений існуючими варіантами. Хоча українська економіка не є чимось екстраординарним, і має багато спільних рис на шляху свого розвитку з економіками країн-сусідів та країн, що мали соціалістичне минуле, в той же час необхідність урахування специфіки існує, а отже, потреба у побудові самородної системи контролю державних фінансів є цілком і повністю обґрунтованою.

Формування дієвої системи повинно базуватися на єдиних правилах, принципах функціонування, з вирішенням поставлених завдань та із чітким визначенням ролі контролюючих органів та поділом функцій і повноважень кожного з них, спиратися на сучасні форми й методи контролю. Система повинна очолюватися й координуватися єдиним незалежним вищим органом контролю державних фінансів з достатньо розширеними повноваженнями. В умовах ринкової економіки фінансовий механізм держави являє собою частку фінансово-економічної політики, здатну до найбільш активної модернізації, у який постійно вбудовуються нові елементи, що вимагають

адекватних інструментів контролю за їх використанням та ефективністю, більше того – системних технологій контролю, які відповідають сучасним вимогам економічного зростання [17].

Підсумовуючи все вище наведене, вважаємо, що не використання тієї чи іншої моделі забезпечить її цілісне і ефективне функціонування, а здатність швидко піддаватись змінам в умовах ринкової економіки (постійно вбудовуються нові елементи, що вимагають застосування відповідних інструментів контролю за їх ефективним використанням та системних технологій контролю, які відповідають сучасним вимогам економічного зростання) [17, с. 432-437].

Необхідно зауважити, що державний фінансовий контроль в умовах ринкової економіки не є однорідним. Існує велика кількість класифікайних ознак, які дозволяють більш точно зрозуміти його суть, розкрити механізм функціонування відносин, які він виражає, виявити специфічні особливості різних його складових [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

На нашу думку, найбільш точною та дієвою для перетворення існуючої в ефективну систему держаного фінансового контролю є ознака, яка характеризує взаємовідносини контролюючого та підконтрольного суб'єкту та об'єкту та ділить контроль на дві підсистеми – зовнішній та внутрішній. Так, Пансков В.Г. [117], Агапцов С.А. [1], Бурцев В.В. [25], Гуцаленко Л.В. [43], Дерій В.А. [43], Коцупатрий М.М. [43] важають, що зовнішній контроль здійснюється незалежним органом у межах наданих їм конституційних повноважень, є зовнішнім відносно органів влади, міністерств, відомств та не входить в їх структуру. Внутрішній же контроль здійснюється в межах виконавчої гілки влади.

Так, базовим рівнем системи державного фінансового контролю є внутрішній контроль, під яким розуміється постійний процес контролю, який проводиться внутрішніми силами, а відповідальність за його результати покладена на керівництво органу. Зовнішній контроль є більш неупередженим порівняно з попередніми компонентами і є відображенням

незалежної думки щодо відповідності фінансової та іншої звітності, системи внутрішнього контролю, ефективності діяльності організації та оптимальності використання наданих організації ресурсів.

Будь-який контроль стає можливим лише за умови визначення суб'єкту, який покликаний його здійснювати. Так, уповноваженим органом внутрішнього фінансового контролю є Державна фінансова інспекція, яка підпорядкована Міністерству фінансів України. Що ж стосується суб'єкта зовнішнього фінансового контролю, то тут передбачена певна кількість вимог, яких необхідно дотримуватись, оскільки тільки незалежний орган матиме можливість діяти від імені та в інтересах суспільства. В Україні таким органом є Рахункова палата.

Для кращого розуміння сутності даних підсистем системи державного фінансового контролю розглянемо їх основні елементи детальніше через призму «мета – засіб – результат» [159].

Першою і головною відмінністю між зовнішнім та внутрішнім державним фінансовим контролем є *мета*. Якщо, для внутрішнього фінансового контролю головним питанням є виявлення відхилень, винних в незаконному та нецільовому використанні державних фінансових ресурсів, то перед зовнішнім контролем постає проблема визначення ефективного, законного та цільового використання державних фінансових ресурсів, майна та майнових прав суб'єктами, які володіють, розпоряджаються та/або використовують їх від імені та в інтересах суспільства.

Незважаючи на існуючі відмінності між зазначеними вище підсистемами в межах єдиної системи державного фінансового контролю, необхідно закцентувати увагу на спільних рисах. До таких можна сміливо віднести функції, які будуть єдині для всієї системи ДФК. В широкому розумінні під функцією розглядають роль певного об'єкту в межах певної системи, яка обумовлена результатами його діяльності. Відповідно, в результаті проведеного нами аналізу основних підходів до визначення переліку та сутності функцій ДФК, спільні функції, представлені на рис. 1.2.

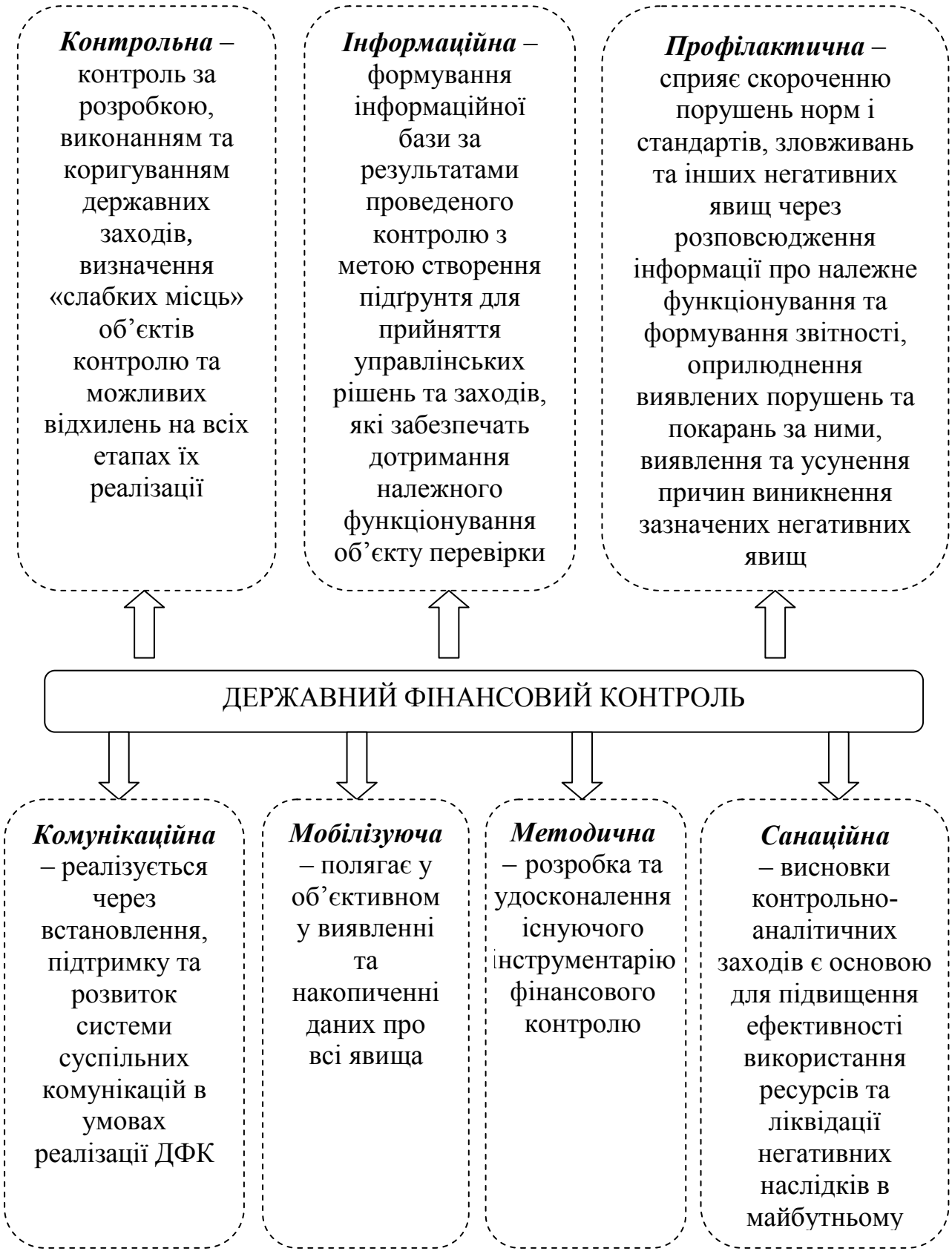

Рисунок 1.7 – Функції системи державного фінансового контролю [2, 21, 37, 115, 177, 178, 20]

Так до функцій державного фінансового контролю автором віднесено наступні:

– контрольна,
– інформаційна,
– профілактична,
– комунікаційна,
– мобілізуюча,
– методична,
– санаційна.

Даний перелік функцій забезпечить в повній мірі функціонування як зовнішнього так і внутрішнього фінансового контролю у системі суспільних відносин.

Якщо функції державного фінансового контролю носять спільний характер, то принципи відображають сутнісні розбіжності між зовнішнім та внутрішнім фінансовим контролем. Дотримання єдиних загальних принципів організації та функціонування систем внутрішнього та зовнішнього фінансового дозволяє уповноваженим органам контролю державних фінансів надавати суспільству та політичному керівництву країни інформацію щодо законності, доцільності та ефективності функціонування органів державної влади та використання державних фінансових ресурсів. Розглянемо взаємодію принципів внутрішнього та зовнішнього фінансових контролів детальніше. Характер такої взаємодії представлений на рис. 1.8.

Взагалі, вченими виділяється велика кільсть принципів ДФК, зокрема: професіоналізм, економічність, повноти, гнучкість, плановість, безперервність, науковість, повнота охоплення об’єктів, незалежність, результативність, об’єктивність тощо. Однак дотримання визначених автором принципів – найважливіший засіб організації і регулювання діяльності всієї системи. Розглянемо детальніше взаємодію зазначених принципів.

Рисунок 1.8 – Характер взаємодії принципів зовнішнього та внутрішнього фінансових контролів [12, 27, 36, 21, 116, 178]

Принцип незалежності є основним принципом системи зовнішнього незалежного фінансового контролю. Незалежність органів зовнішнього фінансового контролю повинна гарантуватися Конституцією, відповідними законами і забезпечуватися особливим статусом, тобто дані органи повинні не входити до жодної з трьох гілок влади. Як відмічає Постніков А.Е., особливістю конституційного статусу таких органів є те, що вони повинні здійснювати покладені на них функції незалежно від інших органів державної влади [122]. Закріплення управлінських функцій за органом, який має самостійний правовий статус, дозволяє здійснювати їх на принципово інших засадах, на більш стабільній основі, виключаючи дію короткострокових політичних факторів, яким більш піддаються органи виконавчої влади. Незалежність органів державної влади передбачає

відсутність субординованих відносин з іншими органами державної влади, неприпустимі втручання у здійснення їх повноважень.

Даний принцип забезпечує автономність роботи вищого органу – можливість самостійного вибору методичних підходів до організації і проведення контрольних заходів, складання і затвердження своїх планів робіт, тематики програм контрольних заходів, форми, структури і змісту звітності за результатами аудиту.

Принцип гласності свідчить про те, що результати зовнішнього фінансового контролю повинні бути загальнодоступними. Це є ознакою демократичного суспільства. Гласність забезпечується наданням поточних та підсумкових звітів вищого органу органам державної влади та публікацією результатів у відкритому доступі, з обов'язковим урахуванням забезпечення державної, комерційної та іншої таємниці, що охороняється законом. Публікації повинні підлягати не лише звітні матеріали за результатами проведеного аудиту, але й вжиті заходи органів державної влади за результатами перевірки.

Саме широке розповсюдження повідомлень органу зовнішнього фінансового контролю та постанов за результатами його перевірок сприяє поширенню позитивної практики роботи з громадськими коштами. Завжди повідомлення про рішення та дії органу надаються органам влади, причому посадові особи зазвичай не мають формальних повноважень накладати вето на ці публікації, хоча їх коментарі можуть включатися в повідомлення. Звіти про роботу органів зовнішнього фінансового контролю є загальнодоступними і публікуються в засобах масової інформації (ЗМІ) для ознайомлення громадськості. Нерідко ці органи проводять прес-конференції за матеріалами своєї роботи, обговорюють проект річного звіту та його підсумкову версію, коли звіт опублікований.

Гласність відіграє значну роль у зміцненні позицій і суспільного статусу органів зовнішнього фінансового контролю. Нерідко випадки, коли повідомлення контрольно-рахункових органів не сприймаються належним

чином органами виконавчої (а іноді і законодавчої) влади, але, будучи опублікованими в ЗМІ, вони мають на владу особливий вплив. Також ЗМІ відіграють велику роль у формуванні ставлення суспільства до органу зовнішнього фінансового контролю. Це дуже важливо, оскільки ефективна робота цих органів неможлива без підтримки суспільства та обраного ним парламенту.

Принцип спеціалізації є відмінним принципом внутрішнього фінансового контролю і полягає у необхідності визначення чіткого кола питань, яким займається внутрішній контроль. На відміну від зовнішнього, внутрішній фінансовий контроль надає інформацію про законний та цільовий характер використання державних фінансових ресурсів, в той час як коло питань зовнішнього контролю розширене за рахунок дослідження проблем ефективності використання ресурсів всіх видів та рівнів. В той же час, це не говорить про обмеженість внутрішнього контролю, адже, як широко відомо, спеціалізація підвищує продуктивність і покращує результативність діяльності.

Принцип законності є першим серед спільних принципів і наголошує на необхідності дотримання вимог нормативно-правових актів, адже незаконна діяльність не може реалізовуватися в інтересах суспільства.

Принцип ефективності – полягає у досягненні цілей державного фінансового контролю за найменших можливих витрат як під час проведення самого контролю, так і впливу процедури на загальну реалізацію проекту.

Також даний принцип передбачає під собою ефективну взаємодію сукупності контрольних органів, об'єктів і технологій контролю в процесі визначення стану об'єкта державного управління у співвідношенні з стратегічними цілями, аналіз і оцінку даних вимірювання і вироблення необхідних коригувальних впливів.

Принцип об’єктивності полягає у неупередженості при складанні висновків на основі результатів дослідження, які мають бути підтверджені сукупністю доказів. Всі матеріали, що відображають реальну фінансово-

господарську діяльність об’єкта контролю, повинні оцінюватися всебічно і неупереджено. Суб’єкти контролю не мають права втручатися в оперативну діяльність об’єкта контролю, і мають оцінювати його з точки зору відповідності чинному законодавству. Гарантувати дотримання даного принципу можна тільки через низку затверджених відповідно до чинного законодавства інструкцій.

Принцип превентивності обумовлює необхідність попередження порушень та неефективного використання національних ресурсів замість обмеження заходів лише на виявленні допущених помилок.

Принцип цільової спрямованості вказує на необхідності дотримання та чіткого розуміння цілей проведення контрольних заходів.

Принцип координації обумовлений необхідністю координування дій між різними органами та структурами, в тому числі, і контрольними, з метою уникнення дублювання та підвищення продуктивності контрольних заходів.

Принцип дієвості полягає у необхідності не лише виявлення порушень і зловживань, але й вживанні конкретних дій та заходів з метою покарання винних та недопущення повторення таких явищ в майбутньому.

Принцип системності. Державний фінансовий контроль характеризується складністю структури, наявністю множинних елементів із складними взаємозв'язками, динамічністю поведінки всієї системи в цілому та її окремих елементів, існуванням ієрархічних та функціональних підсистем, які розвиваються на основі окремих цілей. Отже, цей принцип передбачає єдність правового простору та основ функціонування органів державного фінансового контролю, чітке розмежування їх функцій, відсутність дублювання у завданнях, що виконуються, і взаємодію між ними.

Крім того, даний принцип передбачає охоплення всієї системи формування та використання державних фінансових ресурсів на всій території країни відповідно до єдиних вимог, а також входження всіх державних контрольних органів у єдиний інформаційний простір. Органи державного фінансового контролю повинні мати право координувати свою

діяльність з іншими органами та структурами. Ця координація починається вже на перших етапах стратегічного державного планування, адже сам вибір критеріїв і ключових показників розвитку є принциповим моментом, так як фактично задає систему координат єдиного простору управління ресурсами, технологіями і цілями розвитку.

Отже, запропоновані принципи державного фінансового контролю дозволять в повній мірі охопити всі його сторони, а саме: системність, самодостатність, всеохоплюючий характер.

Важливим моментом в реформуванні системи державного фінансового контролю в Україні є визначення його методів та форм дослідження.

Метод фінансового контролю – це сукупність способів, прийомів перевірки законності, достовірності та доцільності операцій суб'єкта господарювання шляхом документального дослідження, визначення реального стану, порівняння та оцінки результатів перевірки [188, 10]. Так до методів ДФК слід відносити визначені способи та прийоми, які необхідні для реалізації функцій уповноваженими органами системи.

Аналіз наукових поглядів стосовно економічної природи таких категорій як «метод» та «форма» дозволяє стверджувати, що існує різноманіття думок. Така ситуація явно не сприяє, а навіть навпаки, ускладнює процеси вдосконалення фінансового законодавства.

Так, на думку Устинової І. плутанина в поняттях «метод» та «форма» обумовлена постійною зміною форми роботи органів контролю державних фінансів, їх мети та завдань. Під методом контролю вона розуміє спосіб здійснення контрольних повноважень [176]. В даному визначенні методу за основу взятий підхід, сформований ще за часів радянського союзу, відповідно до якого метод контролю – це конкретні способи, що застосовуються при здійсненні контрольних функцій. [34]

М. Бариніна-Закірова вважає, що сукупність методів урядового державного фінансового контролю, що використовуються безпосередньо при дослідженні конкретного об'єкта контролю суб'єктами контролю, виступають

контрольними заходами. Під методами урядового контролю у державному секторі економіки, на її думку, необхідно розуміти поєднання загальнонаукових і спеціальних прийомів контролю, які дають змогу повно та об'єктивно дослідити законність, достовірність, доцільність й економічну ефективність об'єкта контролю [14].

Виходячи з усього вищесказаного, можна зробити наступний висновок: визначення понять «форма» і «метод» державного фінансового контролю поєднуються, коли йде мова про спрямованість на виконання контрольних функцій суб'єктами контролю. Виходячи з цього форма є зовнішнім виразом та організацією змісту контрольних заходів, який, у свою чергу, реалізується за допомогою певних прийомів і способів – методів контролю [121].

Відсутність цілісного розуміння поняття «метод» державного фінансового контролю породжує розбіжності щодо їх переліку та особливостей застосування. Так, А.В. Бодюк відносить до:

- загальнонаукових методів державного фінансового контролю – методи системного аналізу, моделювання, синтезу, індукції, дедукції, абстрагування, конкретизації, аналогії тощо;
- прикладних – документальні й аналітичні прийоми, спостереження, запити про підприємство; метод інвентаризації активів; метод огляду фізичного стану об'єкта обстеження; метод достовірних тверджень; повторне виконання перевірки тощо [23].

Відповідно до положень Лімської декларації та Стандартів аудиту державних фінансів методи здійснення державного фінансового контролю, визначають з потреб контролю та урахуванням компетентності контролера певної ситуації, забезпечуючи при цьому:

- контроль законності – передбачає аналіз і оцінку бухгалтерської документації та підготовку висновків стосовно фінансових відомостей, а також засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату;

– контроль фінансової системи та операцій – включає оцінку стану дотримання чинних законів і нормативних актів; перевірку системи та функцій внутрішнього контролю; перевірку правильності та доцільності прийняття адміністративних рішень; контроль ефективності, який включає перевірку масштабів економії, результативності й ефективності управління державними фінансовими ресурсами, які об'єкт контролю використовує для виконання поставлених перед ним завдань [87].

Виходячи з усього вищенаведеного, можна зробити наступний висновок, що як і функції методи державного фінансового контролю є спільними для обох підсистем, тобто як для зовнішнього так і для внутрішнього контролю.

До спеціальних методів дослідження автором було віднесено наступні:

– перевірка,
– аналіз,
– обстеження,
– ревізія,
– аудит.

Вибір методів обумовлений специфікою об’єкту контролю та завданнями здійснюваних контрольних заходів. Зазначені обмеження встановлюють відповідні граничні положення, результатом яких стає виділення відповідних форм контролю. Варто відмітити, що для підвищення дієвості державного фінансового контролю дані методи використовуються в контрольній роботі не ізольовано, а в поєднанні.

Специфіка функціонування підсистем – зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю враховується через форми. Так, внутрішній фінансовий контроль використовує контроль відповідності та законності. Зовнішній фінансовий контроль – державний фінансовий аудит та державний аудит ефективності.

Важливою та відмінною складовою водночас є користувачі результатів контролю. Це обумовлено дією мети та специфічних принципів. Так, окрім

органів державної влади (Президента, Верховної Ради, Міністерства Фінансів України, Кабінету Міністрів України, організацій та підприємств, які підлягали перевірці), прокуратури та інших правоохоронних органів, які в принципі є спільними для двох підсистем відмінною рисою є те, що користувачами інформації про роботу уповноваженого органу зовнішнього фінансового контролю є, перш за все, суспільство.

Не можна не відмітити, що важливою вимогою до побудови цілісної системи державного фінансового контролю є створення ефективної автоматизованої інформаційно-аналітичної системи на основі сучасних інформаційних технологій, яка буде призначена для збору, зберігання, пошуку та видачі інформації про всі здійснені контрольні заходи та їх результати.

Для цього необхідно створити інформаційно-аналітичну систему контролю державних фінансів, яка б забезпечувала вирішення різнопланових завдань, а саме:

- підвищення ефективності діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування;
- створення, збирання, зберігання, передача і обробка інформації, яка необхідна учасникам бюджетного процесі їх діяльності;
- забезпечення своєчасності, суттєвості та достовірності інформації, що зберігається і надається;
- застосування методів і способів роботи з інформацією в ході проведення державного аудиту ефективності та інших форм державного фінансового контролю щодо використання державних фінансових ресурсів;
- представлення прогнозної і аналітичної інформації, заснованої на своєчасних, несуперечливих і достовірних відомостях про використання державних фінансових ресурсів, про діяльність органів влади тощо;

– забезпечення учасників даної системи безпечними способами необхідними для взаємодії з інформаційною системою [183].

Структура бази даних повинна бути побудована з урахуванням можливості швидкого доопрацювання при надходженні від органів державної влади нових завдань відповідно до їх функцій. В свою чергу, база даних повинна забезпечувати зберігання наступної інформації:

– про державні цільові проекти та програми;
– про показники соціально-економічного розвитку (план, факт, прогноз);
– про плани і програми стратегічного розвитку області, про територіальні цільові та інвестиційні програми;
– про результати контрольно-аналітичної та експертно-аудиторської діяльності органів контролю державних фінансів;
– про ефективність використання державних фінансових ресурсів;
– про реалізацію пріоритетних національних програм [183].

Отже, виходячи з усього вище наведеного, в Україні повинна діяти така система державного фінансового контролю, яка б поєднувала в собі як зовнішній так і внутрішній контроль, мала єдину методичну та інформаційну базу (рис. 1.9).

Відмітимо, що на сьогодні відбулися певні позитивні зрушення в становленні системи внутрішнього державного фінансового контролю. Так, зокрема, в 2005 році було розроблено концепцію розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю [91]. В ній чітко прописана мета, завдання, визначено орган, який покликаний забезпечити функціонування підсистеми, перелік об’єктів контрольно-аналітичних заходів даної системи (додаток А).

І якщо система державного внутрішнього фінансового контролю хоча б розроблена (дана концепція розвитку схвалена на період до 2017року), то із зовнішнім фінансовим контролем поки що все складається по-іншому. Проте, потреба в розробці та становленні ефективної системи зовнішнього незалежного фінансового контролю на сьогодні є актуальною як ніколи.

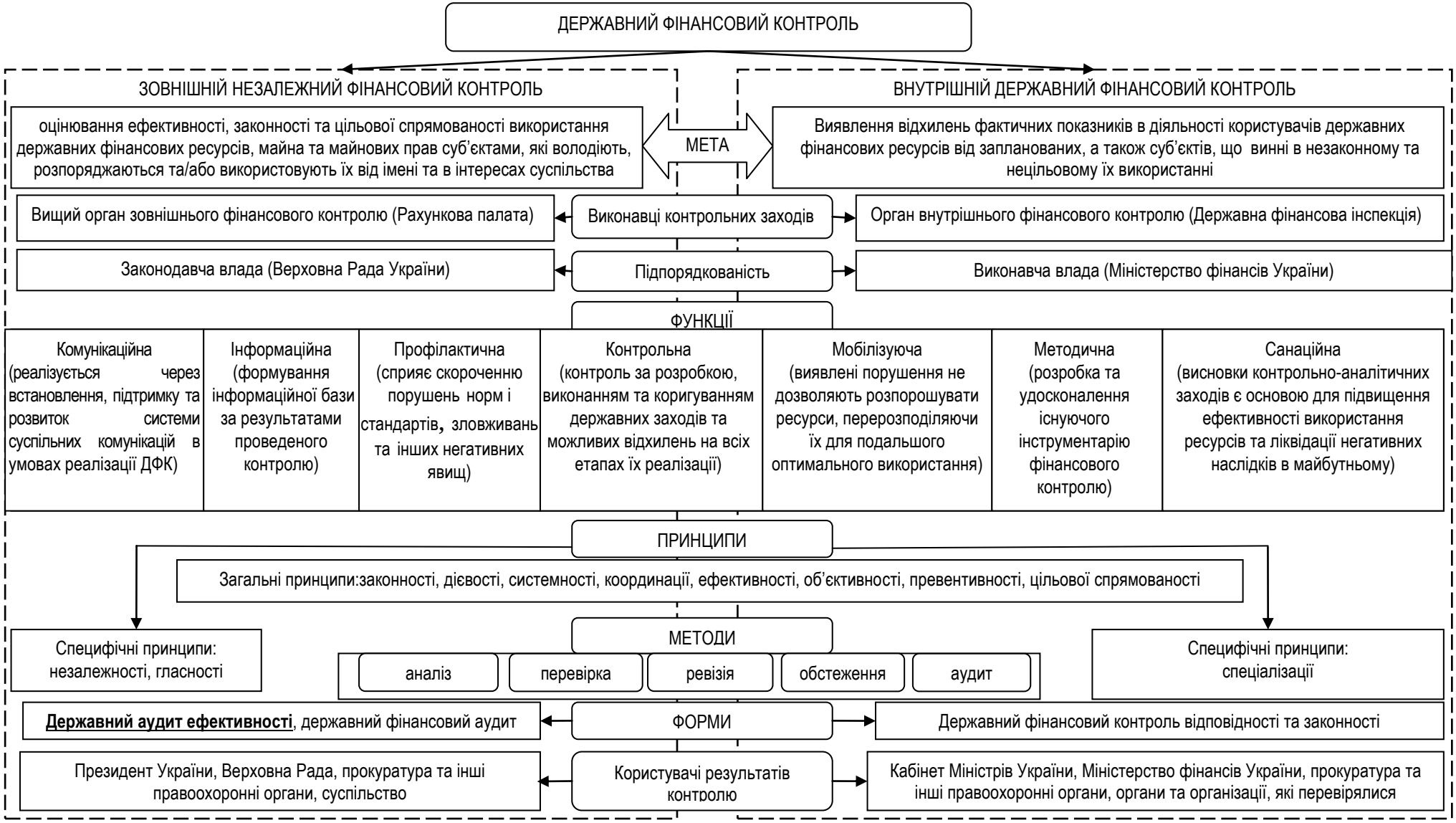

Рисунок 1.9 – Порівняльний аналіз зовнішнього незалежного та внутрішнього державного фінансового контролю [58, 60,61,63,110,]

Існуюча в Україні система зовнішнього незалежного фінансового контролю є наслідком недооцінки його ролі та значення. Причина цього становища, полягає перш за все, у недостатньому розвитку науково-методичних засад контролю державних фінансів, відсутності фахівців у цій галузі, у спрощеному розумінні проблем фінансового контролю керівниками установ та організацій. Слід зазначити, що на сьогодні ще нерозвинена відповідна науково-дослідна база, практично відсутні сучасні науково-практичні розробки, мало наукових публікацій, щодо дієвості, результативності та ефективності зовнішнього фінансового контролю.

Варто відмітити, що світова практика зовнішнього фінансового контролю налічує вже багато десятиріч, оскільки, як ми вже зазначали, він виступає гарантом ефективності здійснюваних економічних реформ і є одним з основних інструментів боротьби з правопорушеннями та корупцією в економічній сфері.

Першим важливим моментом становлення даної системи в Україні є визначення самого поняття. Оскільки серед вчених не існує єдиної думки: одні визначають його як процес [43, 48], другі як інститут [171], треті як форму державного фінансового контролю [140].

Однак всі ці трактування поняття зовнішнього фінансового контролю не дають змоги повністю його описати, саме тому, ми пропонуємо, під зовнішнім фінансовим контролем розуміти впорядковану та узгоджену сукупність взаємозв'язків між уповноваженим вищим органом контролю державних фінансів та суб'єктами, які володіють, розпоряджаються та/або використовують державні фінансові ресурси, майно та майнові права, що виникають з приводу здійснення незалежних контрольно-аналітичних заходів від імені та в інтересах суспільства з обов'язковим оприлюдненням отриманих результатів.

Запропоноване визначення дозволяє:

1) трактувати ЗФК не як процес, інститут або форма державного фінансового контролю, а як сукупність взаємозв'язків;

2) підкреслювати, що ці взаємозв'язки мають бути певним чином впорядковані та узгоджені, зокрема, у часі та за суб'єктами з урахуванням їх повноважень;

3) визначити межі дослідження цих взаємозв'язків – виключно з приводу здійснення контрольно-аналітичних заходів, а не при ліквідації їх наслідків, як це передбачено окремими науковцями;

4) в якості основних суб'єктів зовнішнього фінансового контролю розглядати не лише виконавців (Рахункову палату України), як це передбачено існуючими підходами, а й цільових користувачів результатів проведення контрольно-аналітичних заходів та суспільство;

5) врахувати специфічні принципи зовнішнього фінансового контролю, а саме принципи незалежності та гласності.

Так як метою зовнішнього фінансового контролю є оцінювання ефективності, законності та цільової спрямованості використання державних фінансових ресурсів, майна та майнових прав суб'єктами, які володіють, розпоряджаються та/або використовують їх від імені та в інтересах суспільства, то до основних завдань слід віднести:

- визначення законності та цільової спрямованості використання державнх фінансових ресурсів;
- визначення ефективності формування, володіяння та використання державними фінансовими ресурсами;
- надання рекомендацій стосовно можливостей уникнення помилок в майбутньому та покращення отримуваного ефекту тощо.

Предметом зовнішнього фінансового контролю є діяльність органів державної влади та інших підприємств і організацій, які володіють, розпоряджаються та/або використовують державні фінансов ресурси в своїй діяльності.

Що ж стосується об'єктів зовнішнього фінансового контролю, то до них слід віднести:

- діяльність та функції органів державної влади;

– державні фінансові ресурси, що надані на реалізацію державних завдань та виконання державних цільових програм і проектів;
– державну, комунальну власність, природні та інші державні ресурси;
– державні кредити та позики, які надаються під гарантії ряду країни;
– господарські договори;
– дані бухгалтерського обліку та звітності;
– систему внутрішнього державного фінансового контролю.

Важливим моментом функціонування системи зовнішнього фінансового контролю є наявність вищого органу, який відповідно до вимог міжнародного законодавства, повинен поєднувати в собі організаційну, фінансову та функціональну незалежність. Дотримання цих вимог забезпечить можливість отримання неупередженої оцінки про використання державних фінансових ресурсів та діяльність органів влади зокрема. Таким органом в Україні, як ми вже зазначали, є Рахункова палата.

Отже, процеси зміцнення державності, які відбуваються останніми роками, об'єктивно пов'язані з необхідністю підвищення ролі в цьому контексті складових державного фінансового контролю, особливо зовнішнього, оскільки ефективність контролю державних фінансів – найважливіша умова існування сильної держави й важливий фактор державного будівництва. Забезпечити виконання даної умови можливо через правильний вибір інструментарію його здійснення.

1.3. Науково-методичний інструментарій системи зовнішнього незалежного фінансового контролю

Розглянувши сучасний стан та перспективи розвитку зовнішнього незалежного фінансового контролю в Україні перейдемо до аналізу його інструментарію. Як ми вже зазначали, форм зовнішнього незалежного

фінансового контролю виділяють дві: фінансовий аудит та аудит ефективності. Саме остання і є специфічною та відмінною рисою зовнішнього незалежного фінансового контролю, надаючи суспільству інформацію про результативність та ощадливість використання державних фінансових ресурсів в ході реалізації державних цільових і проектів. Проте не все так однозначно щодо форм та методів зовнішнього незалежного фінансового контролю.

Так, Степашин С.В. виділяє в межах інструментарію зовнішнього незалежного фінансового контролю: фінансовий аудит, аудит трансформацій, аудит законності, аудит ефективності внутрішніх систем контролю, аудит ефективності діяльності, аудит ефективності системи національних рахунків [169]

Рябухін С.М. виділяє 3 форми, а саме: фінансовий аудит, аудит ефективності та стратегічний аудит [141].

Однак, на нашу думку стратегічний аудит необхідно віднести до видів аудиту ефективності оскільки його метою є оцінка ефективності використання національних ресурсів для досягнення стратегічних цілей. Стратегічний аудит дозволяє провести експертизу існуючої (або планованої) стратегії з метою [141]:

- комплексної оцінки ефективності діяльності при реалізації стратегії;
- визначення відхилень при реалізації стратегії;
- своєчасного виявлення нових можливостей, загроз, ризиків і структурних змін в зовнішньому і внутрішньому середовищі держави.

Результатом проведення стратегічного аудиту є комплексний звіт, в якому надається наступна інформація:

- аналіз розбіжностей між запланованими і поточними результатами при реалізації стратегії;
- висновки про відповідність поточної і прогнозованої стратегії в середовищі;

– рекомендації щодо змін стратегії з метою запобігання втрат конкурентних переваг та упущення можливостей.

На нашу думку, виконання покладеної на систему зовнішнього фінансового контролю мети в повній мірі можуть забезпечити дві форми – державний фінансовий аудит та державний аудит ефективності. Розглянемо більш детально кожну форму.

Першим, в практику контрольних органів, ввійшов державний фінансовий аудит – іншими словами аудит законності та цільового використання державних фінансових ресурсів.

Державний фінансовий аудит має багаторічну історію та є загальновизнаним в зарубіжній практиці. Він став першою формою, яка була покладена в роботу вищих органів контролю державних фінансів.

Даний аудит найпоширеніший вид діяльності Рахункової палати та Державної фінансової служби в Україні [125, 127]. Він діє на основі постанови Кабінету Міністрів України від 20 травня 2009 року № 506 «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій» [134]. В ній розписані основні моменти здійснення даного аудиту. На сьогодні фінансовий аудит є найбільш дослідженою формою зовнішнього фінансового контролю.

Якщо звернути увагу на історичний аспект становлення контролю державних фінансів в Україні, то вперше у законодавстві України термін «аудит» у контексті державних фінансів було застосовано в Бюджетному Кодексі у 2001 році [25]. Хоча зміст цього терміну не було розкрито, у ньому було визначено контрольно-розрахункові органи, що здійснюють аудит на всіх стадіях бюджетного процесу. Бюджетний Кодекс не тільки дозволив, а й вимагав від державних органів та розпорядників бюджетних коштів здійснення аудиту. І цілком очевидно, що зазначений аудит не є тим аудитом, що здійснюється в Україні відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [126].

Наступним кроком у запровадженні державного фінансового аудиту став прийнятий Верховною Радою у 2005 року Закон України «Про управління об'єктами державної власності» [128]. Статтями даного Закону було встановлено, що органи державної контрольно-ревізійної служби здійснюють державний фінансовий аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного майна.

З прийняттям 15.12.2005 Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» термін державного фінансового аудиту набув офіційного трактування [129]. Даним Законом визначено, що «державний фінансовий аудит» – це різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Але, слід зазначити, що представлене визначення не відповідає термінології, що прийнята в країнах ЄС, і тому потребує уточнення [145].

Розрізняють декілька видів державного фінансового аудиту:

- виконання бюджетних програм;
- діяльності бюджетних установ;
- діяльності суб'єктів господарювання;
- виконання місцевих бюджетів.

Розглянемо детальніше коден з них.

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм полягає у визначенні ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають [129]. Здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо

підвищення ефективності використання коштів державного та місцевого бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Основними завданнями цього виду державного фінансового аудиту є оцінка виконання результативних показників бюджетних програм та їх ефективності, виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру та визначення ступеня їх впливу на реалізацію запланованих цілей, а також розроблення пропозицій щодо шляхів підвищення ефективності використання бюджетних коштів.

Державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ спрямований на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності [129]. Завданням аудиту є сприяння бюджетним установам в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю.

Державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання направлений на оцінку рівня управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта господарювання та полягає у забезпеченні дотримання вимог законодавства, актів і рішень органів управління та суб'єкта господарювання, достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, збереження активів, досягнення визначених цілей і завдань з виконання показників його діяльності [129].

Державний фінансовий аудит виконання місцевих бюджетів проводиться з метою перевірки та аналізу фактичного виконання місцевого бюджету, ефективності використання бюджетних коштів, майна та інших активів, достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [129]. Завдання полягає в оцінці формування і рівня виконання бюджетів, встановлення причин, що негативно на це впливають, визначення шляхів удосконалення управління коштами даних бюджетів,

майном та іншими активами, в тому числі щодо можливості збільшення доходів місцевих бюджетів.

Отже державний фінансовий аудит покликаний визначати наскільки законно та правильно були використані державні фінансові ресурси органами державної влади.

Однак не дивлячись на важливість фінансового аудиту важливим моментом стала поява в 60-70 роках нової форми контролю – державного аудиту ефективності. Поява даної форми пов’язана з:

- підвищенням ролі державних фінансових ресурсів в економіці розвинутих країн;
- розвитком систем державного фінансового контролю;
- необхідністю контролювати не тільки цільовий характер державних фінансових ресурсів, але й здійснювати оцінку їх результативності;
- необхідністю підвищення ефективності систем контролю [142, с.4].

Аудит ефективності є однією з основних форм державного фінансового контролю, здійснюваного вищими органами державного фінансового контролю зарубіжних країн. Вперше даний аудит став проводитися в 60-х роках XX ст. в Швеції, а потім став використовуватися в практиці роботи вищих органів контролю державних фінансів й інших країн. Офіційно термін державний аудит ефективності був зафіксований в Лімській декларації керівних принципів держаного фінанового контролю. Так, Декларацією відмічалось, що окрім державного фінансового аудиту (суть якого заключається в перевірці законності та цільовій спрямованості використання державних фінансів, а також ведення фінансової звітності), який був і залишається важливою формою зовнішнього фінансового контролю, з'являється ще й нова – державний аудит ефективності (суть якої заключається в визначенні того наскільки ефективно та результативно використовуються державні фінансові ресурси [94]. Дана форма включає всі аспекти управлінської діяності, в тому числі організаційну та адміністративну системи.

На сьогоднішній день в вітчизняній та зарубіжній літературі існує безліч визначень поняття аудиту ефективності, а відтак і його місця в системі державного фінансового контролю.

Так Чарльз Т. Хорнгрен під аудитом ефективності розуміє «огляд, призначений для з'ясування того, чи виконуються політики і процедури, визначені вищим керівництвом» [192].

Джек С. Робертсон і Тімоті Дж. Лоуерс трактують аудит ефективності як «вивчення ділових операцій з метою розробки рекомендацій щодо більш економного та ефективного використання ресурсів, результативності в досягненні цілей бізнесу та відповідності політиці компанії»[195].

Паркер Л. вважає, що аудит ефективності може бути визначений як оцінка менеджменту та функціонування організації, а також виконання роботи в контексті економічності, ефективності та результативності діяльності [194].

Іванова Є.І. під аудитом ефективності розуміє цілеспрямований і організований процес отримання та експертно-аналітичної оцінки об'єктивних даних про результативність, економічність та продуктивність діяльності одиниці, що підлягає аудиту (органу державної влади, органу управління, суб'єкта господарювання, організації, групи організацій або програми діяльності), з метою встановити рівень відповідності цих даних певними критеріями і на підставі цього висловити думку про ефективность аудируемої діяльності чи програми та дати рекомендації, спрямовані на поліпшення ефективності [50].

Що ж стосується місця, то одні автори відносять аудит ефективності до видів зовнішнього фінансового контролю [172], другі до форм державного бюджетного процесу [1], треті взагалі одночасно дають декілька трактувань його місця – спочатку як виду, а потім як форми [142].

Ю.М. Воронин взагалі порівнює аудит ефективності з методами держаного фінансового контролю, а саме: ревізією, перевіркою, аналізом, обстеженням тощо [143].

А.М. Саунін розглядає держаний ауди ефективності як тип фінансового контролю [165].

Наявність в економічній літературі різних визначень місця держаного аудиту ефективності, на нашу думку, пов’язано з неоднозначним розмежуванням видів, типів, форм та методів в системі державного фінансового контролю.

Проаналізувавши кожнен з цих підходів, пропонуємо визначати держаний аудит ефективності як систему взаємозв’язків між вищим органом ЗФК та підконтрольними суб’єктами з приводу незалежного оцінювання в інтересах суспільства результативності та ефективності використання державних фінансових ресурсів при організації бюджетного процесу, виконанні окремих державних функцій органами виконавчої влади, реалізації державних та місцевих програм та проектів тощо.

На нашу думку дане визначення дозволить в повній мірі розкрити сутність державного аудиту ефективності, оскільки:

- державний аудит ефективності представлений не як процес, тип, форма або метод контролю, а як система взаємозв’язків;
- передбачається можливість проведення державного аудиту ефективності лише незалежним вищим органом зовнішнього фінансового контролю;
- визначається, що ефективність володіння, розпорядження та використання державних ресурсів не може бути оцінена за умови порушення дії таких принципів зовнішнього фінансового контролю як незалежність та гласності;
- суспільство розглядається як користувач результатами державного аудиту ефективності;
- визначається конкретна спрямованість та сфера заходів державного аудиту ефективності (бюджетний процес, діяльність органів виконавчої влади, державні та місцеві програми тощо).

Сам же процес здійснення аудиту ефективності дозволяє оцінити:

– по-перше – правильність та точність сформованих цілей;
– по-друге – відповідність цілей діяльності функціям виконавця;
– по-третє – економічність використання державних фінансових ресурсів та оптимальність їх розподілу між всіма контрагентами.

При проведенні аудиту ефективності слід керуватися тим, що в процесі аудиту не ставиться завдання дати загальну оцінку ефективності роботи органу державної влади або одержувача державних коштів, що перевіряється [94]. При організації та проведенні аудиту ефективності аудиторам Рахункової палати слід керуватися тим, що кожен аудит ефективності використання державних фінансових ресурсів повинен давати конкретні результати, які могли б сприяти:

– підвищенню відповідальності, прозорості та підзвітності у роботі органів державної влади та одержувачів бюджетних коштів;
– вирішенню найбільш значимих питань та проблем, які відповідають інтересам суспільства;
– підвищенню ефективності роботи органів державної влади та одержувачів бюджетних коштів, в тому числі, впровадження в їх діяльність сучасних методів роботи;
– більш ефективному використанню державних фінансових ресурсів.

В зарубіжній практиці виділяють різні види аудиту ефективності. Видами аудиту ефективності у загальному плані можуть бути:

– аудит ефективності діяльності органів виконавчої влади;
– аудит ефективності виконання окремих державних функцій органом виконавчої влади;
– аудит ефективності виконання державних функцій і замовлень одержувачами бюджетних коштів;
– аудит ефективності організації бюджетного процесу;
– аудит ефективності виконання державного (місцевого) бюджету;

- аудит ефективності діяльності великих народногосподарських комплексів (паливно-енергетичного, військово-промислового, природоохоронного і т.п.);
- аудит ефективності великих програмно-цільових комплексів (космічні, наукові, технологічні, територіальні програмно-цільові комплекси);
- аудит ефективності державних (місцевих) програм;
- аудит ефективності інвестиційних державних і місцевих програм;
- аудит ефективності використання коштів державного (місцевого) бюджету;
- аудит ефективності використання державної власності;
- аудит ефективності використання природних та інших державних ресурсів;
- аудит ефективності використання коштів державних позабюджетних фондів;
- аудит ефективності підприємницької діяльності бюджетних установ і організацій [171].

Розрізняють також ще декілька видів державного аудиту ефективності [171], а саме:

- аудит ефективності виконання бюджетних програм;
- аудит діяльності бюджетних установ;
- аудит діяльності державних підприємств;
- аудит систем внутрішнього контролю тощо.

Сукупність цих різновидів аудиту забезпечує потенційні можливості охоплення контролем на мікро- та макроекономічному рівнях варіантів використання державного майна та фінансових ресурсів.

Одним з найважливіших чинників, що стимулює запровадження аудиту ефективності є введення бюджетної системи, орієнтованої на результат діяльності. Така система створює базу для проведення оцінки, що базується

на результатах системи цілей, задач, умов і наборі вимог щодо використання національних ресурсів за окремими напрямами. В умовах підвищення відповідальності та індивідуальної зацікавленості в ефективному розподілі бюджетних коштів запровадження аудиту ефективності є безумовною вимогою, а не формою, якою можна нехтувати.

Аудит ефективності в Україні проводять два органи – Державна фінансова інспекція та Рахункова палата [125, 127]. Сьогодні все частіше в наукових публікаціях та виступах вчених-практиків наголошується на тому, що Державна фінансова інспекція є органом внутрішнього державного фінансового контролю, а оскільки аудит ефективності повинен проводити незалежний орган фінансового контролю, то, відповідно, вона не має права його здійснювати.

Рахункова палата при проведенні аудиту ефективності керується Постановою Колегії Рахункової палати від 7 грудня 2004 року «Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів» [135]. Варто відмітити, що в даному стандарті не має навіть визначення поняття аудиту ефективності. Це ж стосується і методики його проведення.

За більш ніж сорокарічний період розвитку аудиту ефективності державних витрат у зарубіжних країнах сформувалися загальноприйняті принципи і методика його проведення [145], хоча є цілком очевидним, що в кожній країні існують свої особливості форм їх реалізації, які визначаються національним законодавством, історичними традиціями або звичаями та існуючою практикою.

Важливою вимогою до побудови системи зовнішнього фінансового контролю є створення в державі ефективної автоматизованої інформаційно-аналітичної системи на основі сучасних інформаційних технологій, яка призначена для збору, зберігання, пошуку та видачі інформації про всі здійсненні контрольні заходи та їхні результати, тобто для систематизації даних контролю й узагальнюючого висновку.

Також, на наш погляд, важливою є вимога комплексності, яка передбачає необхідність охоплення контролем усіх основних об'єктів по широкому колу підконтрольних питань. А це вимагає проведення контролю найбільш важливих об'єктів із залученням фахівців різних контролюючих органів.

В матеріалах конгресу Європейської організації вищих контролюючих органів зазначено, що контролюючому органу недоречно охоплювати контролем всю фінансову діяльність держави, але необхідно піддати контролю ті об'єкти, де гарантована як результат контролю найбільша віддача і максимальне сприяння економії державних коштів [145]. Тобто, зовнішній фінансовий контроль повинен мати стратегічне значення у виборі об'єктів перевірки та контролю за формуванням і використанням коштів державного бюджету, а не здійснюватися незначними операціями, що може відволікати увагу від більш важливих завдань, тобто мова йде про вимогу ефективності контролю. При цьому, при виконанні завдань державного аудиту ефективності повинні застосовуватися процедури, які забезпечують повне дотримання встановлених стандартів і методології.

Слід зазначити, що система зовнішнього фінансового контролю має відповідати вимогам економічної ефективності, тобто витрати на аудит не повинні перебільшувати очікуваних збитків через відсутність результатів контрольних заходів. Ця вимога передбачає також необхідність оптимізації організаційної системи контролю державних фінансів, тобто виявлення і спрощення зайвих ланок, оптимального поєднання централізованого й децентралізованого управління в структурі органів [145].

Важливою вимогою до побудови єдиної системи є необхідність здійснювати контроль на основі чіткої взаємодії, координації зусиль органів контролю державних фінансів для вирішення завдань зовнішнього фінансового контролю. До зазначених вище вимог необхідно додати вимоги оптимальної централізації та чіткого розмежування функцій органів державного фінансового контролю.

Увага, що приділяється сьогодні безперервності розвитку та вдосконаленню методології зовнішнього фінансового контролю, не випадкова. Адже, з часом навіть найпрогресивніші методи та прийоми застарівають. Дана система має бути побудована таким чином, щоб можна було швидко й ефективно налаштовуватися на вирішення нових завдань, застосування нових методів контролю.

Логічним при розгляді вимог до побудови єдиної системи державного аудиту ефективності вбачається виокремлення вимог підконтрольності кожного суб'єкта зовнішнього фінансового контролю. Безперечно, правомірно вести мову про те, що всі контролюючі органи повинні відповідним чином звітувати про свою діяльність, тобто бути підзвітними на предмет якості виконання своїх функцій.

Не слід забувати також, що вирішальну роль у забезпеченні ефективного функціонування єдиної системи зовнішнього фінансового контролю відіграє:

- по-перше, компетентність кадрів;
- по-друге, адекватно закріплений у нормативно-правових актах їх матеріальний та соціальний захист.

Таким чином, розглянувши концептуальні засади формування комплексної системи зовнішнього незалежного фінансового контролю, перейдемо до розв'язання проблеми побудови ефективної системи державного аудиту ефективності. Саме вирішенню цього питання буде присвячений наступний розділ дисертаційної роботи.

Отже, необхідність введення аудиту ефективності в практику управління державними фінансами диктується такими обставинами:

- необхідністю підвищення результативності, дієвості та ефективності контролю державних фінансів;
- необхідністю істотного поліпшення діяльності виконавчих органів влади та інших організацій, які використовують державні фінансові ресурси;

- необхідністю проведення об'єктивної незалежної оцінки ефективності діяльності органів виконавчої влади та інших бюджетоотримувачів;
- потребою у збільшенні прозорості діяльності організації, що використовують кошти платників податків;
- необхідністю посилення боротьби з корупцією в органах державної влади;
- необхідністю персоналізації відповідальності за прийнятті рішення в органах влади;
- розширенням сфери казначейського обслуговування бюджету;
- перспективою переходу на бюджетування за результатами діяльності.

Висновки до першого розділу

1. В межах даного розділу основна увага приділена критичному розгляду ключових теоретико-методологічних засад існування системи державного фінансового контролю. Основна увага приділена розв’язанню термінологічних питань та уточненню категоріальної бази дослідження. Так, в межах даного розділу досконально розглянуто та проаналізовано етимологію контролю державних фінансів, зовнішнього фінансового контролю та державного аудиту ефективності в межах термінологічного, концептуального, управлінського, облікового та системного підходів. Визначено, що контроль державних фінансів слід розглядати як постійно діючий чинник управління державою. В той же час, зроблений наголос на ролі контролю, який полягає у створенні механізму, що дозволяє виявляти та нівелювати

вплив негативних явищ на економіку з метою досягнення довготривалого сталого економічного зростання.

2. Розгляд сучасного стану контролю державних фінансів в Україні дозволив виявити її іммобільність та низьку дієздатність, що підтверджується проведеними автором практичними розрахунками, наведеними в табл. 1.1, 1.2 та систематизовані в діаграмах 1.1-1.5. Зазначені розрахунки надають наявну можливість побачити неефективність існуючої системи державного контролю в фінансовій сфері, що пояснюється відсутністю будь-якої залежності між кількістю та результативністю перевірок та результатами вжиття відповідних заходів щодо покращення існуючого стану.
3. Аналіз сучасного стану побудови системи державного фінансового контролю дозволив виявити диспропорції у розвитку головних його підсистем. Так, засади здійснення внутрішнього державного фінансового контролю більш деталізовані та розроблені у порівнянні із зовнішнім незалежним фінансовим контролем.
4. В результаті критичного порівняння підсистем зовнішнього незалежного та внутрішнього державного фінансового контролю визначено місце державного аудиту ефективності в загальній системі державного фінансового контролю.
5. Проведений аналіз зарубіжного досвіду впровадження і використання системи контролю державних фінансів дозволив виявити ряд позитивних аспектів, впровадження яких дозволило б істотно покращити ситуацію в цій сфері в Україні. Закордонний досвід яскраво свідчить що основною складовою контролю державних фінансів є державний аудит ефективності. Саме активна і ефективна побудова системи державного аудиту ефективності як високоефективної форми контролю державних фінансів розглядається як запорука сталого економічного розвитку, заснованого на прозорості реалізації державних програм і своєчасній їх оцінці та моніторингу.

6. В ході вирішення основних концептуально-теоретичних засад формування системи державного аудиту ефективності в Україні, визначено, що його об’єкт має носити загальнонаціональний характер. Такий підхід до розгляду об’єкту державного аудиту ефективності обумовлений його макроекономічною природою та загальним характером для всіх видів державних цільових програм та проектів, які мають бути засновані на єдиному базисі їх ефективної реалізації.
7. Формування державного аудиту ефективності має базуватися на засадах незалежності, неупередженості та самостійності. Форма безпосереднього проведення аудиту має обиратися з урахуванням загальних принципів зовнішнього фінансового контролю та відповідати стратегічним вимогам державного управління фінансами всіх рівнів.

Основні положення, які стосуються даного розділу опубліковані в наступних роботах автора [58, 110,54, 56, 60, 61, 63, 110].

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ТА ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ В УКРАЇНІ

2.1. Концептуальні засади організації системи державного аудиту ефективності в Україні

Україна перейшла до етапу соціально-економічної модернізації, основними задачами якого є підвищення конкурентоспроможності національної економіки та досягнення більш високого рівня якості життя населення. Все це висуває ряд нових вимог до державного управління, однією з яких є функціонування та організація ефективної системи державного аудиту ефективності. Аналіз зарубіжного досвіду доводить, що високоорганізована, конституційно закріплена система державного аудиту ефективності є основою ефективного управління державними фінансовими ресурсами будь-якої розвинутої країни, оскільки таке управління ставить за мету відповідальність перед суспільством.

Державний аудит ефективності, сутність та місце якого у загальній системі державного фінансового контролю визначена нами у попередньому розділі, розглядається нами як один з важливих елементів становлення ефективної цілісної системи контролю державних фінансів. В той же час, проблема становлення даної системи в нашій країні недостатньо висвітлена в роботах провідних вчених. Це, в свою чергу, призводить до того, що виникають розбіжності щодо її розуміння. Аналіз теоретичних засад становлення ефективної системи державного фінансового контролю та зовнішнього фінансового контролю зокрема, який був проведений у першому розділі дисертаційної роботи, надає нам можливість стверджувати, що ґрунтовна наукова база стосовно функціонування системи державного аудиту

ефективності в Україні фактично відсутня. Відсутність належної уваги до питання організації системи державного аудиту ефективності пояснюється рядом причин, зокрема: новизна поняття, складність формування комплексного підходу до становлення системи державного аудиту ефективності.

Однак без уточнень розуміння предмету державного аудиту ефективності результати його впровадження є досить дискусійними. В результаті виникає необхідність розвитку системного підходу до вирішення досліджуваної проблеми шляхом формування системи державного аудиту ефективності.

Системний підхід, як напрям методологічного дослідження, дозволяє розглядати об'єкт, як цілісну множину елементів із відображенням сукупності відносин і взаємозв'язків [168]. Даний підхід дає можливість досліджувати об'єкти через закономірності та взаємозв'язки їх складових елементів. Це забезпечує можливість їх ретельного розгляду та аналізу. На нашу думку, системний підхід поєднує в собі основні положення теорії пізнання та діалектики в дослідженні процесів та явищ. В основу системного підходу покладені такі принципи, як:

- цілісність – представлення системи одночасно у вигляді єдиного цілого і як складової окремих підсистем;
- ієрархічність побудови – характеризується наявністю багатьох елементів, які об'єднані за ієрархічним підпорядкуванням;
- структуризація – відображення зв'язків елементів системи через відповідну структуру;
- множинність – використання різних моделей для опису як окремих елементів, так і системи в цілому [168].

Так, Спицнандель В. Н. зазначає, що система це «комплекс елементів, які знаходяться у взаємодії та мають спроможність до зміни з плином часу»[168, с.117]. Враховуючи дане бачення, визначимо основні елементи системи державного аудиту ефективності в Україні та розглянемо зв'язки

між ними. Проте, перелік самих елементів не може задовольнити умову побудови ефективної системи державного аудиту ефективності. На нашу думку, для побудови ефективної системи державного аудиту ефективності в Україні необхідно:

- вивчити, узагальнити зарубіжний досвід та адаптувати його до вітчизняної фінансової теорії та практики;
- розробити теоретичні засади державного аудиту ефективності;
- запровадити нові та вдосконалити діючі види та процедури державного аудиту ефективності;
- сформувати пакет законодавчо-нормативних документів, що забезпечить процес здійснення контрольних заходів.

Далі наведемо обґрунтування такого підходу до розуміння сутності досліджуваної системи.

Традиційно, елемент – це мінімальний компонент системи. Сукупність елементів створює як окремо взяті підсистеми, так і систему в цілому. Варто відзначити, що система державного аудиту ефективності складається під впливом значної кількості елементів, що пояснюється складністю та неоднозначністю даного процесу та інтерпретації його результатів.

Система державного аудиту ефективності розглядається нами як інструмент, що дозволяє виокремити основні елементи, для відображення загального зв'язку між ними. Зазначені обставини зумовлюють розгляд проблеми побудови системи державного аудиту ефективності на базі групування певних елементів у підсистеми та формалізації основних зв'язків між цими підсистемами.

Окремі аспекти становлення системи державного аудиту ефективності досліджені сучасними вітчизняними та зарубіжними економістами, а саме М. Баріниною-Закіровою [13], І. Басанцовим [15], С.В. Степашиним [169], А.М. Сауніним [157], В.К. Симоненком [159], Ю.Б. Слободяник [163], Н.В. Синюгіною [160] та ін.

На нашу думку, через істотну складність ідентифікації сутності системи державного аудиту ефективності на основі метафізичного підходу, вирішення даної проблеми необхідно проводити з позиції діалектичного аналізу**.** Сутність будь-якого явища найкращим чином розкривається через його роль в загальній системі та функції, що виконуються ним в межах даної системи. Сучасне розуміння сутності функцій системи державного аудиту ефективності обумовлено загальними задачами, які постають перед суб'єктами державного аудиту ефективності [127]:

- представлення інформації в прозорому та зрозумілому вигляді;
- розробка та забезпечення функціонування ефективної системи контролю та оперативного управління впровадженням стратегічних рішень;
- координування державних цілей та планів у відповідності із стратегічним розвитком країни;
- забезпечення суспільства об'єктивною інформацією, стосовно того, наскільки уряд ефективно, раціонально, результативно управляє державними фінансовими ресурсами та ін.

Розуміння сутності функцій державного аудиту ефективності обумовлено задачами, які постають перед його суб'єктами. Зрозуміло, що перелік функцій державного аудиту ефективності враховує також загальні функції державного фінансового контролю, проте має поряд ряд специфічних, лише йому характерних функцій. Згідно авторського бачення класифікація функцій системи державного аудиту ефективності представлена на рис. 2.1.

Запропонована на рис. 2.1. класифікація функцій системи державного аудиту ефективності уточнює та розкриває роль даного процесу в системі управління державними фінансовими ресурсами, окреслюючи її сутнісну складову та надаючи можливість загального розуміння даного процесу.

Проте, визначення функції держаного аудиту ефективності є лише однією з низки елементів загальної системи. Важливою складовою є також

об’єкти державного аудиту ефективності, на які безпосередньо спрямована діяльність Рахункової палати України. Згідно усталеного розуміння сутності діяльності Рахункової палати до таких об’єктів мають бути віднесені наступні [127]:

Рисунок 2.1. – Функції державного аудиту ефективності

- діяльність і функції державних органів влади, бюджетних установ, організацій – одержувачів державних коштів, державного чи комунального майна та суб’єктів господарювання державного сектору економіки;
- кошти, що надані з державного бюджету та місцевих бюджетів, та (або) цільових загальнодержавних фондів на реалізацію державних завдань, виконання загальнодержавних, бюджетних програм;
- державна і комунальна власність, природні та інші державні ресурси;
- державні кредити та позики, надані під гарантії уряду України;
- система внутрішнього фінансового управління і контролю для суб’єктів зовнішнього фінансового контролю;
- проекти законодавчих та нормативно-правових актів, експертиза фінансових та інших результатів, досягнутих під час виконання бюджету;

– прогнози і напрямки розвитку як певних галузей економіки, так і країни загалом тощо.

Державний аудит ефективності розглядається нами з одного боку як складовий елемент системи державного фінансового контролю, а з іншого – як надбудова над окремими елементами даної системи.

Розглянемо авторський підхід стосовно розуміння мети державного аудиту ефективності. Під метою державного аудиту ефективності ми розуміємо надання суспільству об'єктивної інформації, стосовно того наскільки органи державної влади ефективно, раціонально, результативно управляють державними фінансовими ресурсами. Таке інформаційне забезпечення є вкрай важливим, адже є підґрунтям для оцінки ефективності роботи органів виконавчої влади. В той же час, на відміну від внутрішнього фінансового контролю, такі результати є не лише підґрунтям для штрафних санкцій. Висновки державного аудиту ефективності можуть розглядатися як шляхи оптимізації використання державних фінансових ресурсів. Варто відмітити, що якісні характеристики такої інформації є однією з умов існування демократичної країни.

Відповідно до зазначеної мети перед Рахунковою палатою України, як одного з ключових суб'єктів державного аудиту ефективності, постають наступні завдання [127]:

– визначення ефективності і доцільності витрачання державних коштів і майна;
– комплексний розгляд державного бюджету;
– оцінка та аналіз альтернативних варіантів реалізації бюджетних рішень;
– оцінка технологій, що забезпечують державні органи інформацією про наслідки законодавчих рішень у різних галузях;
– пошук можливостей та надання рекомендацій щодо підвищення ефективності та оптимізації використання державних фінансових ресурсів;

– оцінка ефективності реалізації національних проектів та ін.

Реалізація зазначених завдань дозволить визначити не тільки слабкі місця в розпорядженні державними фінансовими ресурсами, але й передбачити їх можливе існування, а також розробити декілька альтернативних варіантів виходу з відповідної ситуації.

Визначившись із об'єктом, метою, завданнями державного аудиту ефективності, перейдемо до уточнення його предмету. Виходячи із авторського бачення, під предметом системи державного аудиту ефективності пропонується розглядати суб'єктно-об'єктні взаємозв'язки, що виникають між суб'єктами державного аудиту ефективності з приводу ефективного використання, перевірки та удосконалення реалізації рішень стосовно розпорядження державними фінансовими ресурсами.

Обов'язковим етапом побудови цілісної системи державного аудиту ефективності повинно стати визначення основних принципів, які в повному обсязі сформують основне бачення системи як такої.

Проведене дослідження дозволило зробити висновок, що поряд із зазначеними загальними принципами, та принципами, описаними нами у першому розділ система державного аудиту ефективності базується на суто специфічних принципах, які складаються з наведених на рис. 2.2.

У системі державного аудиту ефективності міжнародні принципи, визначені стандартами Лімської декларації керівних принципів [94] та Мексиканської декларації незалежності вищих органів фінансового контролю [98], повинні виступати основними й вихідними. Дотримання цих принципів – найважливіший засіб організації і регулювання діяльності всієї системи державного аудиту ефективності. Об'єднання розглянутих вище принципів у єдиний комплекс дозволяє розглядати державний аудит ефективності як єдину, цілісну, адаптивну та динамічну систему.

Рисунок 2.2. – Принципи державного аудиту ефективності

Логічним при розгляді вимог до побудови єдиної системи державного аудиту ефективності вбачається виокремлення вимог підконтрольності кожного суб'єкта державного аудиту ефективності. Безперечно, правомірно вести мову про те, що всі контролюючі органи повинні відповідним чином звітувати про свою діяльність, тобто бути підзвітними на предмет якості виконання своїх функцій. Зваживши все вищезазначене, ми вважаємо за необхідне виділити наступні великі групи основних суб'єктів державного аудит ефективності:

- ініціатори – формують ініціативу щодо необхідності проведення аудиту ефективності за використанням державних фінансових ресурсів (ВРУ, РП);
- виконавці – безпосередньо реалізують процедуру аудиту ефективності за ініціативою ВРУ або РП (РП та її представництва);

– користувачі – використовують висновки, надані за результатами аудиту ефективності (ВРУ, суспільство, об’єкти перевірки, прокуратура України).

Безпосередня взаємодія ключових суб’єктів системи державного аудиту ефективності представлена на рис. 2.3. Механізм взаємодії основних суб’єктів державного аудиту ефективності в умовах дії сьогоднішніх норм та стандартів можна описати наступним чином. Об’єкти, завдання та терміни державного аудиту ефективності визначаються Верховною Радою України за поданням керівництва Рахункової палати, зверненням комітетів та Колегії Верховної Ради. Проте, даний перелік та основні вимоги можуть бути змінені в результаті ухвалення позитивного рішення щодо звернення Президента України, Кабінету Міністрів України, ініціативного звернення не менш як однієї третини конституційного складу Верховної ради України.

Після ухвалення основних об’єктів, завдань та термінів проведення державного аудиту ефективності Рахункова палата здійснює перевірку зазначених об’єктів за відповідними завданнями, основні з яких наведені на рис. 2.3. За результатами такої перевірки Рахункова палата звітує перед Верховною Радою України та суспільством країни і може звертатися до прокуратури та правоохоронних органів з приводу розслідування виявлених порушень щодо використання державних фінансових ресурсів.

Для більш чіткого розуміння суті аудиту ефективності розглянемо можливі етапи його проведення:

1. планування;

2. безпосередньо здійснення;

3. підготовка звіту про результати перевірки.

Планування є найбільш важливим і складним етапом аудиту ефективності і являє собою процес проведення ряду послідовних взаємопов'язаних дій, виконуваних щорічно в рамках напрямів діяльності Рахункової палати, який включає вибір тем і об'єктів аудиту, попереднє вивчення об'єктів аудиту та підготовку програми аудиту.

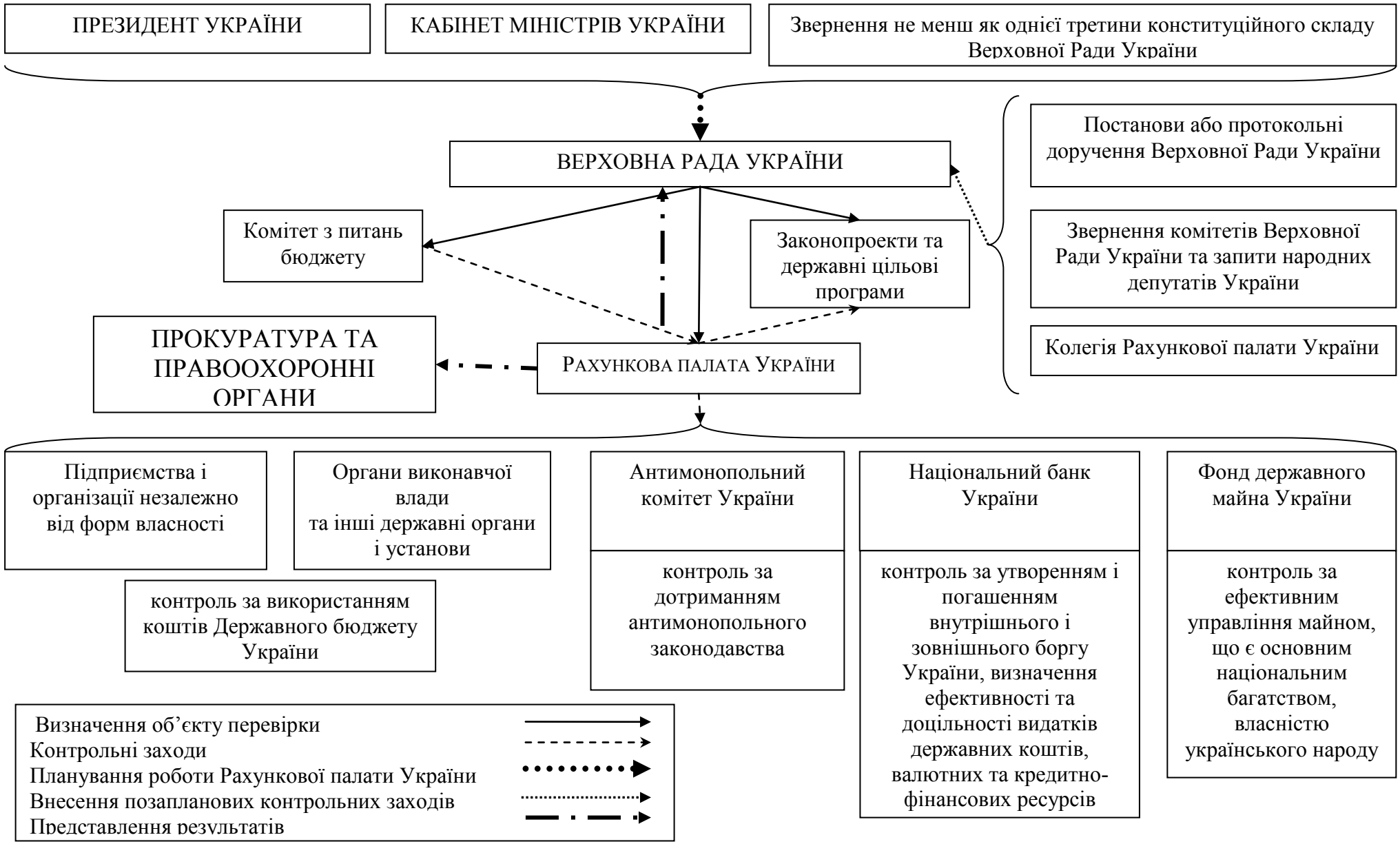

Рисунок. 2.3. – Взаємозв'язки між основними суб'єктами державного аудиту ефективності [127]

При плануванні аудиту ефективності слід відбирати найбільш важливі теми і проблеми з урахуванням їх відповідності завданням, які покликана вирішувати Рахункова палата, та наявності умов для їх проведення.

При визначенні попереднього переліку можливих тем та об'єктів аудиту ефективності необхідно керуватися наступними критеріями:

- соціально-економічна значимість теми, її важливість для громадськості, а також ступінь її зацікавленості в результатах аудиту;
- ступінь наявності ризиків в даній сфері використання державних коштів або діяльності об'єктів аудиту, які потенційно можуть призводити до неефективних результатів;
- оцінка можливих результатів аудиту;
- обсяг державних коштів, що спрямовуються у цю сферу і/або використовуваних об'єктами аудиту;
- проведення попередніх перевірок у цій сфері та/або на даних об'єктах;
- наявність ресурсів Рахункової палати.

Однак при виборі тем можуть виникати труднощі з оцінкою того, наскільки та чи інша обрана тема аудиту ефективності відповідає даним критеріям вибору, і чи будуть отримані при її проведенні конкретні, суспільно значущі результати, які приведуть до підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів.

Аудитор Рахункової палати затверджує список тем і об'єктів аудиту для включення їх до проекту плану роботи Рахункової палати на черговий рік, і, після його затвердження Колегією Рахункової палати, групи перевіряючих приступають до їх попереднього вивчення [127].

Наступний етап – це безпосередньо проведення аудиту ефективності. Одним з основних моментів цього етапу є складання і затвердження програми проведення аудиту ефективності.

Після затвердження програми аудиту ефективності керівник групи розподіляє завдання між її членами (призначає, при необхідності, відповідальних виконавців по об'єктах), згідно з якими вони готують і подають на затвердження керівника аудиту робочий план по кожному об'єкту. У ньому формулюються конкретні питання аудиту, визначаються методи збору фактичних даних, вказуються джерела отримання необхідної інформації, строки проведення аудиту та відповідальні виконавці [127].

За результатами кожного аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів готується звіт [135], який повинен включати такі елементи:

- мета аудиту;
- перелік об'єктів;
- період часу, що охоплює аудит ефективності;
- коротку характеристику сфери, що перевіряється, програми або напрямку діяльності об'єкта аудиту із зазначенням обов'язків і функцій керівників, що мають відношення до показників;
- критерії оцінки ефективності, які використовувалися для цілей даної перевірки, і наявні розбіжності з керівництвом перевіреного об'єкта щодо їх застосування;
- висновки, зроблені за результатами аудиту;
- рекомендації, які повинні містити пропозиції перевіряючих щодо усунення виявлених недоліків та вирішення наявних проблем;
- зауваження керівників перевірених організацій (якщо вони подані), включаючи наявні розбіжності щодо використаних критеріїв оцінки ефективності, висновків і рекомендацій, а також заплановані ними заходи щодо усунення виявлених недоліків.

Слід враховувати, що значимість висновків у звіті залежить від переконливості доказів і висновків, а також логіки, використовуваної при їх підготовці.

У звіт про результати аудиту ефективності слід включати не тільки виявлені недоліки, але й заслуговують на увагу досягнення, в тому числі і позитивні результати діяльності об'єкта аудиту.

У разі якщо в результаті аудиту виявлено недоліки, а зроблені висновки вказують на можливість істотно підвищити якість і результати роботи організації, що перевіряється, група перевіряючих повинна підготувати відповідні рекомендації для прийняття необхідних заходів щодо усунення цих недоліків. Рекомендації повинні носити досить конкретний характер і разом з тим уникати зайвої деталізації. Їх зміст має залежати від поставлених цілей і отриманих результатів аудиту.

Обов'язково після оприлюднення звіту про результати аудиту ефективності необхідно перевірити виконання рекомендацій, розроблених Рахунковою палатою. У процесі перевірки основну увагу слід приділяти тому, як і наскільки перевірена організація усунула виявлені раніше недоліки.

Ефектом від проведеного аудиту ефективності повинно стати підвищення якісних та кількісних показників ефективності використання державних фінансових ресурсів, після впровадження рекомендацій Рахункової палати.

Підводячи підсумки можна констатувати, що система забезпечення ефективної діяльності органів державного аудиту ефективності повинна базуватися на вимогах:

- якісного інформаційно-технічного забезпечення;
- комплексності та пріоритетності;
- економічної ефективності;
- регламентації;
- чіткої взаємодії всіх підсистем та координації дій для вирішення завдань зовнішнього фінансового контролю;
- єдності і оптимального рівня централізації її організаційної структури;

– безперервності розвитку та вдосконалення контролю;
– підконтрольності кожного суб’єкта державного аудиту тощо.

Таким чином, для подальшого стійкого розвитку України, який забезпечується ефективним управлінням економікою і державними фінансовими ресурсами, необхідно закласти вищезазначені основи єдиної системи державного аудиту ефективності. Система державного аудиту ефективності повинна забезпечувати ухвалення стандартів, що визначають як принципи контролю законності, ефективності та економії витрачання державних фінансових ресурсів, так і механізм фінансово-господарського контролю.

Узагальнення концептуальних положень ДФК дозволило зробити висновок про те, що державний аудит ефективності повинен розглядатися крізь призму системного підходу. Систему державного аудиту ефективності запропоновано розглядати як відкриту, складну, детерміновану сукупність основних елементів контролю за використанням державних фінансів. Система державного аудиту ефективності наочно ілюструє відносини, що виникають між його основними елементами з приводу ініціювання, проведення та користування результатами суб’єктами державного аудиту ефективності. Виходячи з розглянутих нами вище засад, ми пропонуємо, наступне бачення концептуальних основ побудови системи державного аудиту ефективності – рис. 2.4.

Отже, виходячи з усього вищесказаного, систему державного аудиту ефективності ми пропонуємо розглядати як цілісний та структурований комплекс суб’єктно-об’єктних зв’язків, що виникають між елементами державного аудиту ефективності з приводу вибору суб’єктами державного аудиту ефективності відповідного інструментарію у відповідності до основних його принципів та мети проведення задля отримання соціально-економічного результату діяльності органів державної влади через ефективне управління державними фінансовими ресурсами.

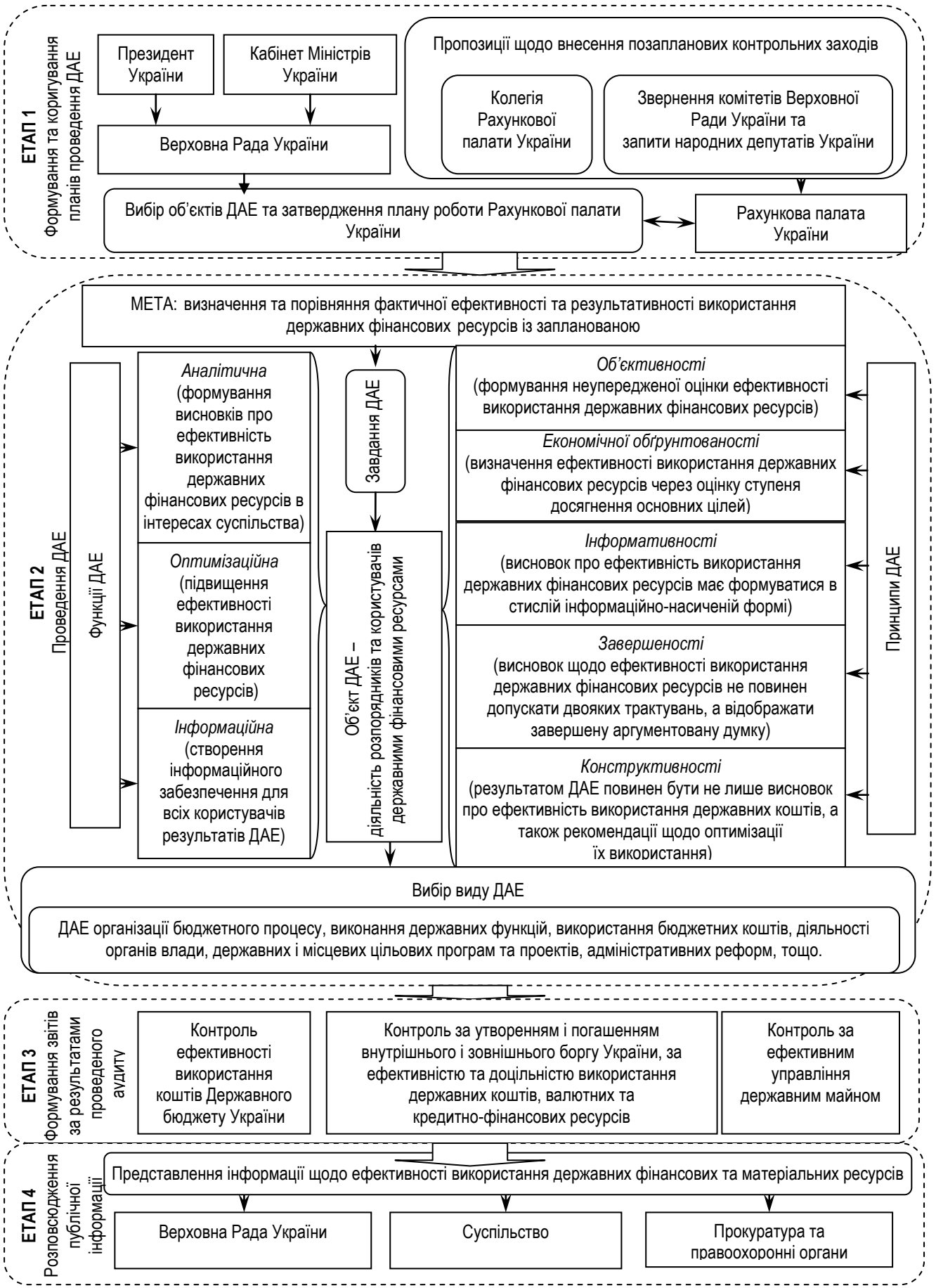

Рисунок 2.4. – Концептуальні основи організації ДАЕ в Україні за структурно-процесним підходом [53, 57, 59, 65, 142, 62, 160, 157]

Таким чином, аудит ефективності в порівнянні з традиційним фінансовим аудитом включає нові завдання і значно розширює цілі зовнішнього фінансового контролю.

Чинна ж система України формування і виконання бюджету, обліку і звітності не орієнтована на підвищення ефективності державних витрат. Вона носить витратний характер і не має кількісно вимірюваних, соціально значущих заданих результатів витрачання державних фінансових ресурсів, на досягнення яких повинна бути спрямована діяльність їх одержувачів.

Така організація бюджетного процесу істотно обмежує можливості підвищення ефективності державних витрат і використання відповідної системи її вимірювання та оцінок. Звідси органи виконавчої влади не мають достатніх стимулів і зацікавленості в ефективному використанні бюджетних коштів, а Рахункова палата – можливості належним чином здійснювати аудит ефективності їх використання.

2.2. Розробка механізму оцінки рівня незалежності вищого органу зовнішнього фінансового контролю в Україні

Вирішення прикладних проблем організації системи зовнішнього фінансового контролю в Україні має велику кількість істотних ускладнень. Зосередивши увагу на вирішенні основних теоретико-методологічних проблем даної системи у попередньому пункті, пропонуємо перейти до розгляду прикладних аспектів організації системи зовнішнього фінансового контролю в Україні. Однією з таких проблем, що потребує негайного розв’язання, безумовно є проблема незалежності вищого органу фінансового контролю України.

Незалежність, відповідальність і гласність у роботі вищих органів фінансового контролю є основоположними вимогами демократії та

правового суспільства [94, 64]. Коли ці вимоги виконуються, зростає довіра до вищого органу фінансового контролю з боку суспільства, що служить добрим прикладом для інших організацій.

Як ми вже зазначали в І розділі, існують різні моделі організації вищих органів зовнішнього фінансового контролю. Від вибору конкретної моделі залежить і ступінь незалежності, і легітимність дій вищого контрольного органу. Незалежність вищого органу фінансового контролю може бути закріплена в Конституції або в відповідному законі. Проте, незалежно від свого статусу чи регулювання, всі контрольні органи покликані виконувати одну і ту ж задачу – стежити за правильним та ефективним управлінням державними фінансовими ресурсами [94, 55, 113,], виконання ж такого завдання неможливе без незалежності та професіоналізму аудиторів.

Аналіз зарубіжного досвіду [9, 15, 25, 34, 67, 83] дозволяє сформулювати необхідні умови для становлення системи зовнішнього фінансового контролю, серед яких можна виділити:

- наявність системи розподілу гілок влади, яка встановлюється конституцією або формується в результаті політичної традиції;
- змішаний характер економіки, який припускає існування розвинутих державного і ринкових секторів економіки;
- наявність великої кількості об’єктів інституціонального середовища, тобто наявність загальнодержавних, регіональних, місцевих органів влади, фондів, політичних партій, рад та ін.;
- визнання пріоритету прав і свобод людини і громадянин.

Вищим органом зовнішнього фінансового контролю в Україні є Рахункова палата України, яка, незважаючи на незначний термін функціонування, вже визнана світовою спільнотою одним з кращих вищих органів серед країн Європи. Рахункова палата України є членом Міжнародної організації Вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) з 1998 року, Європейської організації Вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) з 1999 року, Ради керуючих Вищих органів фінансового контролю країн-

учасниць СНД з 2000 року [153]. Безумовним підтвердженням якісної роботи вітчизняного Вищого органу є той факт, що у квітні 2009 року Рахункову палату України було обрано зовнішнім аудитором Організації з безпеки та співробітництва в Європі (ОБСЄ) терміном на один рік з правом переобрання ще на два роки [153]. І хоча, Україна є членом цієї організації, факт обрання її в якості зовнішнього аудитора є надзвичайним, оскільки вперше в історії ОБСЄ цю посаду посіла країна колишнього СРСР. До цього зовнішній незалежний фіна здійснювався вищими органами фінансового контролю Швейцарії, Фінляндії, Швеції, Великобританії та Норвегії. А вже у квітні 2010 року на засіданні Постійної Ради ОБСЄ термін повноважень Рахункової палати України, як зовнішнього аудитора цієї організації, було продовжено ще на два роки. За це рішення одностайно проголосували всі 56 членів цієї організації [152].

Крім цього, Рахункова палата України співпрацює зі Світовим банком [154], зокрема, перевіряє усі кредитні лінії, відкриті ним в Україні. Експерти GRECO також визнали Рахункову палату України дієвою в питаннях боротьби з корупцією [147].

Проте на відміну від міжнародного визнання, питання незалежності Рахункової палати в Україні і досі залишається відкритим оскільки законодавство України, що характерно і для інших країн пострадянського простору, не повною мірою враховує положення міжнародних декларацій.

Питання незалежності вищого органу фінансового контролю розглядається нами як одне з ключових, що постають на шляху побудови ефективної системи зовнішнього фінансового контролю та системи державного аудиту ефективності зокрема, адже гарантує збалансованість, надійність і об'єктивність висновків аудиторів даного органу, та не тільки сприяє досягненню гласності в роботі адміністрації, але і гарантує ефективний зовнішній фінансовий контроль, що, в кінцевому підсумку, служить зміцненню довіри громадян до уряду країни. З цієї причини незалежність зовнішнього контролю являє собою один з фундаментальних

принципів, за дотриманням яких INTOSAI, як міжнародна організація, виступає у всьому світі [146].

З моменту свого заснування в 1953 році INTOSAI активно бореться за незалежність вищих органів фінансового контролю [146]. Не було проведено жодного форуму INTOSAI, будь то конгрес, нарада президентів або звичайний семінар, на якому б, в тій чи іншій формі, не торкалися теми незалежності вищих органів. Члени INTOSAI переконані в тому, що без справжньої незалежності аудиторські перевірки не можуть гарантувати об'єктивний результат. Без незалежності вся діяльність вищого контрольного органу і відданість роботі його аудиторів втрачають будь-який сенс [146].

Принципи незалежності було закріплено у деяких основних документах. Разом із основними принципами зовнішнього фінансового контролю, на IX Конгресі INTOSAI у 1977 році було визначено базові принципи незалежності вищих органів. Закріплення базових принципів незалежності в Лімській декларації надало можливість чіткої структуризації зазначених ознак незалежності і розглядати їх в аспекті організаційної, фінансової та функціональної незалежності [94].

Проте визначення лише основних засад незалежності не надало відповідних результатів, що формувало необхідність уточнення та деталізацію основних принципів незалежності. Результатом усвідомлення даної потреби стало прийняття у 2007 році в Мехіко Мексиканської декларації незалежності на XIX Конгресі INTOSAI. Мексиканська декларація також відома як «вища хартія» незалежного зовнішнього фінансового контролю [98].

Метою прийняття Мексиканської декларації є проголошення і уточнення основних принципів незалежності вищих органів фінансового контролю, в тих випадках, коли така незалежність не закріплена в законах або Конституції країни, а також захист реальної незалежності вищого органу, коли така незалежність проголошена тільки формально, але на практиці не дотримується.

У Мексиканській декларації знайшли відображення вісім основоположних принципів незалежності, визнаних вищими органами як найважливіша умова ефективного зовнішнього фінансового контролю державної адміністрації [98]:

1. Організаційна незалежність також забезпечує необхідний юридичний статус вищого органу фінансового контролю, що закріплює необхідні йому компетенції. Конституційно закріплений державний статус фіксує місце і роль вищого органу в державному устрої країни, визначаючи необхідну ступінь незалежності.

2. Фінансова незалежність полягає у достатньому забезпеченні вищого органу фінансового контролю необхідними і адекватними ресурсами. Вищий орган має сам визначати необхідний рівень потреб і ресурсне забезпечення, уникаючи таким чином залежності від уряду та інших владних структур.

3. Важливою складовою організаційної незалежності функціонування вищого органу фінансового контролю є кадрова незалежність призначення і відкликання його керівників. Важливим моментом є той факт, що достатній рівень незалежності може бути гарантований лише за умови достатньо тривалого терміну призначення керівництва вищого органу фінансового контролю. Що ж стосується безпосередньо процедури відкликання, то вона має бути максимально формалізованою і відстороненою від дії владних структур. Згідно положень Мексиканської декларації лише такий стан справ здатен забезпечити нормальне виконання аудиторами своїх обов’язків без остраху переслідувань чи санкцій з боку адміністрації чи владних структур.

4. Функціональна незалежність вищого органу фінансового контролю також визначена в Мексиканській декларації. Так, згідно положень даної декларації вищий орган повинен мати можливість самостійно визначати теми аудиторських перевірок, робочі плани, методи та способи їх виконання, а також власну організаційну структуру і управління справами. Важливим моментом є також можливість безпосереднього звернення за необхідною

інформацією і гарантії її одержання в необхідному обсязі та у встановлений термін.

Для кращого виконання своїх функцій вищий орган не повинен підкорятися жодним законодавчим чи виконавчим органам країни або перебувати під їх впливом. Допускається підпорядкованість вищому органу законодавчої або судової гілок влади, проте в даному випадку, мова йде не про незалежність, а про розширену автономію вищого органу.

Проте незалежність і свобода у роботі вищого органу фінансового кнтролю має проявлятися не лише у самостійному прийнятті рішень щодо проведення перевірок, а й представленні результатів. Так, вищий орган повинен мати можливість на власний розсуд проводити презентацію результатів своїх перевірок. Результати перевірок мають оприлюднюватися не рідше одного разу на рік, але перешкод для частішого представлення результатів перевірок виникати не повинно. До того ж, вищий орган повинен самостійно визначати зміст і час публікацій звітів, а також мати право публікувати та розповсюджувати звіти після офіційного їх представлення відповідним органам влади [94, 98].

Розглянувши основні засади незалежності вищого органу фінансового контролю, викладені в Мексиканській декларації, ми маємо можливість зрозуміти роль і значущість даного питання у забезпеченні ефективної реалізації державного управління економічними процесами, пов’язаними із використанням державних фінансових ресурсів та майна. Додатково зазначимо, що питання незалежності вищих органів є важливим і на світовій арені, адже складає неабиякий інтерес для Організації Об’єднаних Націй. Згідно положень ООН наявність незалежного органу зовнішнього фінансового контролю є однією з умов сумлінного управління, гласності, відповідальності та ефективності державної адміністрації, тобто всіх тих цінностей, які міжнародне співтовариство прагне підтримувати різними засобами вже багато десятиліть. ООН підтримує посилення незалежності вищих органів фінансового контролю шляхом затвердження та виконання

різних міжнародних угод, договорів та зобов'язань, у тому числі таких, як Цілі розвитку на тисячоліття (MDG) (закріплені в Декларації тисячоліття ООН у вересні 2000 року тощо) [45].

Отже, як ми бачимо, незалежності органам зовнішнього фінансового контролю відводиться провідне місце, адже тільки незалежний орган зможе провести перевірку економності, рентабельності та ефективності використання бюджетних ресурсів. А оскільки вищий орган, не є єдиним органом в державі, який повинен дотримуватись принципу незалежності (зокрема, мова йдеться про Центральні банки (ЦБ)) ми пропонуємо розробити власну методику (концепцію), яка має на меті об’єктивну оцінку незалежності з урахуванням ситуативності визначення рівня незалежності вищого органу фінансового контролю по прикладах методик та індексів провідних економічних вчених Гріллі і Табелліні, Алезіна, Цукермана, Мангано щодо незалежності ЦБ [189, 190, 193, 191].

Враховуючи все вищезазначене, визначимо основні вимоги згідно яких можна визначити ступінь незалежності вищого органу. Керуючись принципами незалежності, викладеними в Лімській та Мексиканській деклараціях сформуємо перелік вимог незалежності даного органу [94, 98]. До вимог незалежності слід віднести основні наступні ознаки:

- Наявність законодавства, в якому визначено ступінь незалежності вищого органу фінансового контролю;
- Процес обрання голови вищого органу фінансового контролю, повторне обрання і звільнення мають бути звільнені від впливу виконавчої влади;
- Голова вищого органу фінансового контролю обирається на достатньо тривалий термін;
- Вищий орган фінансового контролю повинен мати можливість проводити аудити:

- використання державних коштів, ресурсів або активів одержувачем або вигодонабувачем (бенефіціаром), незалежно від їх юридичної природи;
- збору доходів, що є заборгованістю перед урядом або державною організацією;
- законності і відповідності вимог рахунків уряду або державних організацій;
- якості фінансового управління та звітності;
- рентабельності, ефективності і результативності дій уряду або державних організацій.

– Вищий орган фінансового контролю повинен мати можливість обирати предмет аудиту; планувати, складати програму аудиту, проводити аудит; організацію та утримання свого офісу; вимагати виконання власних рішень;
– Вищий орган має бути максимально незалежним від об’єктів аудиту;
– Необмежений доступ до інформації;
– Незалежність при публікації інформації за результатами аудиту;
– Самостійне обрання ефективних механізмів подальших заходів, пов’язаних із рекомендаціями вищого органу фінансового контролю;
– Достатнє ресурсне забезпечення.

Об’єднаємо зазначені вимоги у три основні групи: вимоги щодо організаційної, фінансової і функціональної незалежності. Розглянемо кожну групу окремо.

Так, виходячи з аналізу нормативно-правових актів ми виділили наступні критерії незалежності [127]. Для визначення організаційної незалежності до таких критеріїв можна віднести: підпорядкованість вищого органу фінансового контролю органам державної влади; незалежність керівництва вищого органу фінансового контролю; незалежність обрання та відкликання керівництва вищого органу фінансового контролю; незалежність керівництва вищого органу фінансового контролю по відношенню до

представників різних гілок влади; незалежність членів і співробітників вищого органу фінансового контролю.

За даними критеріями ми пропонуємо проводити оцінку наступним чином. Так, критерій «підпорядкованість вищого органу органам державної влади» ми пропонуємо розбити на наступні складові: абсолютна незалежність, автономія вищого органу, обмежена автономія вищого органу.

Під абсолютною незалежністю ми будемо розуміти повну відсутність підпорядкованості будь-яким органам державної влади. Можлива лише підзвітність парламенту (за умови, що його діяльність обмежена лише законодавчою діяльністю) або/та голові держави (президенту), якщо він не є головою виконавчої влади.

Автономія вищого органу характеризує часткову незалежність вищого органу, в межах якої існує підпорядкованість парламенту або/та голові держави. Вищий орган є незалежним від організацій, що він перевіряє та захищений від стороннього впливу.

Під обмеженою автономією вищого органу фінансового контролю ми пропонуємо розуміти формальну підпорядкованість органу виконавчої влади або/та залежний від організацій, що він перевіряє.

Відповідно за даними критеріями оцінка ступеня незалежності може коливатися від 2, в умовах абсолютної незалежності, до 0, в умовах обмеженої автономії.

Щодо наступного критерію «незалежність керівництва вищого органу фінансового контролю» тут ми пропонуємо виставляти такі границі: колегіальне керівництво діяльністю вищого органу, колегіальне керівництво під головуванням однієї особи або одноосібне керівництво. У випадку, якщо керівництво вищого органу здійснює колегіальний орган, під яким ми розуміємо об’єднання незалежних експертів, сформованих з метою захисту інтересів населення, ми виставляємо 2 бали. Стосовно персональних вимог до колегіального органу, то члени колегіального органу повинні мати достатній досвід для прийняття рішень у сфері державного фінансового

контролю. Колегіальний орган повинен формуватися з урахуванням політичних та громадських інтересів всіх членів суспільства та верств населення, недопускаючи панування в управлінні вищого органу певної політичної партії чи громадської організації.

Якщо керівництво вищого органу фінансового контролю відбувається одноосібно, то за даним критерієм ставиться 0 балів. Високі професійні якості є невід'ємною чеснотою керівника вищого органу, проте зовнішній фінансовий контроль не повинен знаходитися під впливом уявлень та інтересів лише однієї особи.

Наступним критерієм незалежності є «незалежність обрання та відкликання керівництва вищого органу фінансового контролю». Найбільш прозора і незалежна процедура оцінюється в 2 бали. Під такою процедурою розуміється процес обрання та відкликання чітко визначена у нормативно-правовому акті не нижче рівня закону. Обрання до керівництва вищого органу відбувається не через систему голосування, а на конкурсній основі. Керівництво формується на пропорційних засадах з недопущенням переважання інтересів певних груп. Відкликання з керівних посад можливе лише за умови невиконання покладених на них обов'язків або втрати ділової репутації.

Якщо процедура обрання та відкликання чітко визначена у нормативно-правових актах, обрання керівництва відбувається на конкурсних засадах із подальшим голосуванням, список кандидатів та затвердження керівництва вищого органу формується органом влади, чия робота не перевіряється вищим органом фінансового контролю та залежність від якого мінімізована, то у даному випадку ступінь організаційної незалежності оцінюється в 1 бал. Також, у даному випадку необхідним є дотримання процедури відкликання, що можливе не лише за умови невиконання покладених обов'язків або втрати ділової репутації.

Нуль балів ставиться у випадку, якщо процедура обрання та відкликання не визначена у нормативно-правових актах рівня закону. Обрання

керівництва відбувається під істотним впливом зацікавлених організацій, можлива істотна участь у процесі керівництва осіб, об’єднаних єдиними громадськими, політичними або суспільними інтересами. Керівництво вищого органу знаходиться у вразливому положенні по відношенню до процедури відкликання.

Важливим критерієм організаційної незалежності вищого органу фінансового контролю є «незалежність керівництва вищого органу фінансового контролю по відношенню до представників різних гілок влади». Основним фактором для даного критерію виступає розбіжність у строках повноважень керівництва вищого органу та керівництва вищих органів інших гілок влади, що надає можливість уникати прив’язки та впливу з боку цих гілок влади. Так, в 2 бали ми оцінюємо ситуацію, в який термін, на який формується керівництво вищого органу відрізняється від терміну, протягом якого функціонує керівництво головних органів різних гілок влади.

Незначним невиконанням даної вимоги ми вважаємо ситуацію, в якій термін, на якій формується керівництво вищого органу фінансового контролю співпадає за терміном функціонування керівництва головних органів певних гілок влади, діяльність яких не є предметом зовнішнього фінансового контролю і які не залежать від результатів діяльності вищого органу. Термін функціонування керівництва вищого органу фінансового контролю та керівництва головних органів гілок влади (залежать від результатів і можуть бути предметом зовнішнього фінансового контролю) не співпадають. Така ситуація оцінюється нами в 1 бал.

І останньою ситуацією, що оцінюється в 0 балів є така, в межах якої термін формування керівництва вищого органу фінансового контролю співпадає із терміном керівництва головних органів гілок влади, що залежать від результатів і можуть бути предметом зовнішнього фінансового контролю.

Крайнім критерієм організаційної незалежності вищого органу є «незалежність членів і співробітників вищого органу фінансового контролю». Члени і співробітники вищого органу мають бути незалежні від

впливу уряду і адміністрації, особливо від організацій, що можуть бути предметом зовнішнього фінансового контролю. Така вимога є об'єктивною необхідністю реалізації якісного і ефективного зовнішнього фінансового контролю. Даний критерій ми пропонуємо розбити також на три випадки.

Так, під повною незалежністю ми розуміємо ситуацію, коли незалежність голови вищого органу закріплена Конституцією, а члени і співробітники його не розглядаються як представники будь-якої з гілок влади. В даному випадку, за цим критерієм присвоюється оцінка в 2 бали.

В 1 бал ми оцінюємо ситуацію, коли незалежність голови вищого органу фінансового контролю закріплена законодавчо, проте не зафіксована в Конституції, а члени і співробітники вищого органу розглядаються як представники законодавчої гілки влади або підпорядковані вищому органу законодавчої влади.

І ми можемо говорити про істотну ступінь організаційної залежності, якщо незалежність голови вищого органу фінансового контролю законодавчо не визначена. Члени і співробітники вищого органу розглядаються як представники будь-якої з гілок влади, в тому числі виконавчої. В даному випадку, за даним критерієм ми оцінюємо таку ситуацію в 0 балів.

Найважливішим критерієм фінансової незалежності є незалежність витрат вищого органу. Якщо забезпечення вищого органу фінансовими коштами здійснюється на початку року і проводиться окремою статтею витрат державного бюджету, а сам вищий орган має право звертатися за додатковим фінансуванням протягом поточного періоду до державного органу, що приймає рішення стосовно державного бюджету, то ми вважаємо це ознакою істотної фінансової незалежності. Проте, незважаючи на видиму простоту вважаємо за необхідне уточнити формування фінансової незалежності і розбити його на критерії: існування окремої статті бюджету для фінансування його діяльності; захищеність фінансування діяльності уповноваженого органу зовнішнього фінансового контролю через гарантування виплат за відповідною статтею бюджету; свободу цього органу

щодо розпорядження власними коштами; можливість одержання додаткового фінансування за умови існування обґрунтованої необхідності. За кожним із цих критеріїв встановлюється оцінка від 2 до 0 балу в залежності від ступеня їх дотримання.

Найважливішою, на нашу думку, є функціональна незалежність, адже не маючи можливості самостійно приймати рішення щодо засад функціонування всі інші ознаки незалежності втрачають сенс. Розгляд функціональної незалежності ми пропонуємо розпочати з найважливішого, на нашу думку, критерію – «незалежності обрання методів і порядку контролю». Саме можливість самостійно обирати науково-обґрунтовані методи і порядок проведення зовнішнього фінансового контролю є об'єктивною вимогою високої якості та ефективності проведення аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів.

За критерієм незалежності обрання методів і порядку контролю у випадку, якщо вищий орган має право самостійно формувати програму перевірок, коригуючи її відповідно до поточних потреб та обставина, також самостійно розробляти методи і процедуру проведення зовнішнього фінансового контролю, така ситуація оцінюється в 2 бали. Якщо програма перевірок встановлюється раз на рік і не підлягає коригуванню протягом її виконання незалежно від ступеня обґрунтованості та необхідності внесення відповідних змін, то за таких обставин виставляється 1 бал. І нуль балів виставляється, якщо програма перевірок визначається органом, якому вищий орган є підпорядкованим, а можливість внесення змін до процедури проведення зовнішнього фінансового контролю на базі досягнень НТП та техніки управління відсутня.

Інформаційна незалежність розглядається нами у прийнятті рішень щодо оприлюднення результатів перевірок, проведених вищим органом. За даним критерієм 2 бали встановлюється у випадку, коли вищий орган має можливість оприлюднювати результати перевірок у власних інформаційних ресурсах та засобах масової інформації, якщо оприлюднена інформація не

носить характеру підприємницької або державної таємниці, а також самостійно звертатися до прокуратури та органів внутрішніх справ у разі виявлення порушень законодавства відповідної держави. Ситуація, коли вищий орган фінансового контролю має можливість оприлюднювати лише загальні звіти, результати перевірок можуть бути представлені за згодою з керуючим органом оцінюється в 1 бал. І, відповідно, 0 балів – це ситуація, коли вищий орган має можливість проводити всі зазначені дії лише за згодою керуючого органу.

Важливим елементом функціональної незалежності є можливість самостійно проводити дослідження в сфері державного фінансового контролю та формувати інформаційний потенціал на базі результатів перевірок та їх критичного аналізу. Відповідно, критерій «незалежність формування і використання інформаційного потенціалу вищого органу фінансового контролю» розглядається нами як важлива складова функціональної незалежності вищого органу.

У випадку, якщо вищий орган фінансового контролю має можливість самостійно формувати власний інформаційний потенціал НТП та техніки управління в сфері ефективності використання бюджетних ресурсів ми говоримо про високу ступінь незалежності за цим критерієм. Додатковою умовою для оцінки в 2 бали є можливість за результатами проведення перевірки вищим органом на власний розсуд формувати пропозиції щодо підвищення ефективності реалізації проектів, пов’язаних із використанням бюджетних коштів.

Якщо ж можливості з формування власного інформаційного потенціалу обмежені лише результатами перевірок і для одержання необхідної інформації необхідно звертатися до інших організацій ми оцінюємо таку ситуацію в 1 бал. Якщо ж вищий орган не має можливості формувати власний інформаційний потенціал щодо НТП та техніки управління в сфері ефективності використання коштів державного бюджету, то така ситуація оцінюється в 0 балів.

І крайнім критерієм оцінки функціональної незалежності вищого органу є «незалежність взаємодії зі сторонніми органами і організаціями». За даним критерієм ми пропонуємо наступні бальні оцінки. У випадку, якщо вищий орган має право самостійно звертатися за допомогою і роз'ясненнями до сторонніх органів і організацій, то такий стан справ оцінюється в 2 бали. Якщо вищий орган має часткове право, за дозволом керуючого органу, звертатися до сторонніх органів і організацій, то ступінь незалежності оцінюється в 1 бал. І на останок, якщо вищий орган має право звертатися до сторонніх органів і організацій лише за наявності дозволу керуючого органу та/або звернення вищого органу до сторонніх органів і організацій не є обов'язковим для виконання, то така ситуація оцінюється в 0 балів.

Результатом відокремлення критеріїв незалежності та їх групування стала розробка науково-методичного підходу до визначення рівня незалежності вищого органу зовнішнього фінансового контролю за допомогою інтегрального показника (I_{SAI}), який узагальнює результати оцінювання трьох типів незалежності: організаційної (I_O), фінансової (I_{Fin}) та функціональної (I_F), дотримання яких передбачено Лімською декларацією керівних принципів контролю та Мексиканською декларацією незалежності:

$$\begin{cases} I_{SAI} = I_O \cdot I_{Fin} \cdot I_F \cdot 100\% \\ I_O = \dfrac{O_G + O_M + O_{GI} + O_T + O_W}{10} \\ I_{Fin} = \dfrac{fin_E + fin_p + fin_f + fin_a}{8} \\ I_F = \dfrac{f_m + f_I + f_{ip} + f_A}{8} \end{cases} \quad (2.1)$$

Так, зокрема, оцінюючи організаційну незалежність вищого органу ЗФК, автор пропонує враховувати: 1) його підпорядкованість органам державної влади (O_G); 2) незалежність управління (O_M); 3) незалежність обрання та відкликання керівництва цього органу (O_{GI}); 4) незалежність керівництва

цього органу по відношенню до представників різних гілок влади (O_T); 5) незалежність членів і співробітників органу ЗФК (O_W).

Оцінюючи фінансову незалежність вищого органу ЗФК, пропонується враховувати: 1) існування окремої статті бюджету для фінансування його діяльності (fin_E); 2) захищеність фінансування діяльності уповноваженого органу ЗФК через гарантування виплат за відповідною статтею бюджету (fin_p); 3) свободу цього органу щодо розпорядження власними коштами (fin_f); 4) можливість одержання додаткового фінансування за умови існування обґрунтованої необхідності (fin_a).

Функціональну незалежність вищого органу ЗФК слід оцінювати за такими критеріями: 1) незалежність обрання методів і порядку контролю (f_m); 2) інформаційна незалежність цього органу в контексті можливостей без перешкод оприлюднювати результати контрольно-аналітичних заходів (f_I); 3) незалежність в контексті формування адекватної та повної інформаційної бази та інформаційного потенціалу (fi_p;); 4) незалежність взаємодії зі сторонніми органами і організаціями (f_A).

Розраховані значення I_{SAI} складають основу виокремлення таких рівнів незалежності:

1) $I_{SAI} = 100\ \%$ – повна незалежність (відсутність будь-яких обмежень, оптимальний варіант функціонування вищого органу ЗФК);
2) $100\% > I_{SAI} \geq 75\%$ – істотна незалежність (мають місце певні обмеження, але вони істотно не позначаються на ефективності функціонування вищого органу ЗФК);
3) $75\% > I_{SAI} \geq 50\%$ – часткова незалежність (кількість обмежень є значною, проте можливість ефективного функціонування органу ЗФК зберігається);
4) $50\% > I_{SAI} \geq 25\%$ – обмежена незалежність (існують істотні обмеження, висновки вищого органу ЗФК можуть бути поставлені під сумнів);

5) $25\% > I_{SAI} > 0\%$ – гранична незалежність (номінальна незалежність вищого органу ЗФК, його функціонування носить формальний характер);

6) $I_{SAI} = 0\%$ – повна залежність.

Одержані за результатами розрахунку дані можуть бути інтерпретовані за допомогою аналізу відповідних граничних положень. Для наглядніщого визначення ступеня незалежності вищого органу фінансового контролю нами пропонуються відповідні граничні значення ступеня незалежності даного органу. Як ми вже зазначали, ступінь незалежності визначається у відсотках і, в більшості випадків, укрупнений до трьох ступенів, як ми це робили при аналізі окремих критеріїв незалежності. Відповідно при формування граничних значень ми будемо виходити із того, що існують три загальні стани незалежності: незалежність, автономія, обмежена автономія.

Під повною незалежністю ми розуміємо стан, не позбавлений певних обмежень, проте вплив яких жодним чином не може позначитися на ефективності функціонування вищого органу в поточному періоді. Виходячи із критеріїв, запропонованих нами вище, в межах повної незалежності допускаються обмеження лише щодо формування і використання інформаційного потенціалу вищого органу ЗФК.

Під істотною незалежністю ми розуміємо стан, коли ефективності функціонування вищого органу в поточному періоді ніщо не загрожує, проте діяльність цього органу не має самостійної стратегічної визначеності та не пов’язана з довгостроковим розвитком економіки країни. До зазначених вище критеріїв додається можливість повного обмеження формування і використання інформаційного потенціалу вищого органу фінансового контролю, а також допускається існування обмежень щодо інформаційної незалежності. Зрозуміло, що даний проміжок є доволі незначним і дуже мала частка вищих органів може похвалитися фактом незалежності, а про повну незалежність мова може йти дуже рідко. Проте такий стан справ розглядається нами як абсолютно нормальний, адже навіть в Лімській і Мексиканській деклараціях говориться, що абсолютна незалежність не є

самоціллю, а ефективне виконання завдань і функцій вищого органу можливе навіть в умовах автономії.

Під частковою незалежністю ми розуміємо підпорядкованість вищого органу фінансового контролю органам державної влади із відповідними наслідками, що можуть позначитися не лише на організаційній незалежності, а й на функціональній, проте не обмежуючи ефективність функціонування вищого органу фінансового контролю. В межах часткової незалежності зберігаються значення критеріїв функціональної незалежності, проте до них додається критерій організаційної незалежності – «Підпорядкованість вищого органу фінансового контролю органам державної влади».

Під обмеженою незалежністю ми розуміємо ситуацію, в якій вищий орган підпорядкований парламенту (в жодному разі вищому органу адміністрації держави), проте дана підпорядкованість не справляє істотного впливу на його ефективність функціонування, хоча будь-яке подальше зменшення незалежності може вже змінити дану ситуацію. В даному випадку функціональна незалежність доповнюється позбавленням можливості самостійно обирати методи і порядок контролю, а організаційна істотно обмежується за всіма параметрами, а саме: незалежність обрання та відкликання керівництва вищого органу фінансового контролю, незалежність керівництва вищого органу по відношенню до представників різних гілок влади, незалежність членів і співробітників вищого органу.

Гранична незалежність є фактичною межею, що відділяє зовнішній фінансовий контроль як ефективний інструмент контролю за використанням бюджетних ресурсів від впровадження його засад і організації функціонування вищого органу як суто формальної організації. В даному випадку, функціональна незалежність обмежується додатково усуненням можливості самостійно обирати методи і порядок перевірок, а організаційна незалежність – за рахунок усунення незалежності керівництва вищого органу фінансового контролю.

Щодо останнього стану – повної залежності, то тут ситуація абсолютно очевидна і не потребує додаткових пояснень, адже про ефективне функціонування не може бути й мови.

За проведеними розрахунками фактична оцінка незалежності Рахункової палати України становить 38,5%, що є доволі непоганим показником. В даному випадку, ми говоримо не про підвищення рівня формальної автономії, а розглядаємо фактичне вирішення питання незалежності. Звернемо увагу детальніше на окремі складові проведених розрахунків. Організаційна незалежність вищого органу є доволі високою і знаходиться на рівні 70%, що говорить про існування достатнього ступеня автономії Вищого органу при вирішенні організаційних питань, проте не повну свободу і підпорядкованість вищим органам державної влади.

Оцінка фінансової незалежності Рахункової палати України знаходиться ще на вищому рівні і складає 100%. Проте, у даному питанні може бути або повна фінансова незалежність і достатня ресурсна забезпеченість при фінансовому контролі, або залежність від постачання фінансових ресурсів, що практично зводить нанівець будь-які інші критерії та ознаки незалежності вищого органу фінансового контролю. Фактично Рахункова палата України має повне фінансове забезпечення для потреб своєї діяльності, яке має спрямовувати на підвищення добробуту населення України.

Головна проблема, на нашу думку, полягає саме в розділі функціональної обмеженості можливостей Рахункової палати України. За нашими розрахунками свобода самостійного прийняття рішень є ледь вищою за середній рівень і фактично складає 55%, адже Рахункова палата України не має можливості самостійно визначати об’єкти перевірки, а виконує в даному питанні доручення Верховної Ради України. До того ж існують істотні обмеження щодо інформаційної незалежності, адже фактично Рахункова палата України функціонує для інформування Верховної Ради України, а не народу України. Зважившись все вищезазначене, фактичний рівень незалежності за нашими розрахунками

повністю підтверджує тезис про недостатність рівня свободи вищого органу.

Для більшої наглядності та наочності аналізу проблеми незалежності вищого органу нами пропонується додатково провести аналіз ступеня незалежності вищих органів фінансового контролю країн-членів СНД та ЄС. Для проведення даного аналізу нами будуть використані нормативно-правові акти цих держав, що регламентують діяльність вищих органів та результати аналізу проблеми незалежності вищих органів країн-учасниць EUROSAI, представлені в 15-му щорічнику EUROSAI за 2009 рік. Відповідно до запропонованого нами науково-методичного підходу був проведений аналіз ступеня незалежності вищих органів країн Європи. Результати аналізу представлені у таблиці 2.1.

Підводячи підсумки, необхідно відмітити, що не тільки співтовариство INTOSAI, а й багато інших міжнародних інститутів та організацій, а також зростаюче число національних парламентів в усьому світі визнають багатосторонній характер концепції незалежності вищого органу фінансового контролю (поєднує в собі незалежність конституційну, політичну, оперативну і професійну, зазначаючи, що це є необхідною умовою існування ефективного зовнішнього контролю державної адміністрації, однак аж ніяк не є самоціллю.

Таблиця 2.1 – Результати оцінювання рівня незалежності вищих органів ЗФК в окремих країнах Європи, %

Показник	Країни						
	Україна	Російська Федерація	Молдова	Румунія	Іспанія	Польща	Чеська Республіка
O_G	1	1	2	1	2	1	2
O_M	2	0	2	2	2	2	2
O_{GI}	1	1	1	1	2	1	1
O_T	2	2	1	2	2	2	2
O_W	1	1	1	2	2	2	2
I_O	70	50	70	80	100	80	87,5
fin_E	2	2	2	2	2	2	2
fin_p	2	2	2	2	2	2	2
fin_f	2	2	2	2	2	2	2
fin_a	2	2	2	2	2	2	2
I_{Fin}	100	100	100	100	100	100	100
f_m	1	0	2	2	2	1	2
f_l	1	1	2	1	2	1	2
fi_p	1	1	2	1	2	1	2
f_A	2	1	2	1	2	2	2
I_F	55	35	100	70	100	55	100
I_{SAI}	38,5	17,5	70	56	100	44	87,5
Рівень незалежності	Обмежена	Гранична	Часткова	Часткова	Повна	Обмежена	Істотна

*Джерело: власні розрахунки за матеріалами [*153*, 145, 146]*

Це – швидше умова, фундамент нашої професійної переваги, завдяки якому аудитори можуть зберігати критичний і об'єктивний погляд на речі, забезпечуючи високу якість і прозорість контрольних заходів, і, в кінцевому підсумку, прозорість і ефективність самої державної адміністрації.

2.3. Пропозиції щодо удосконалення нормативно-правового забезпечення організації системи державного аудиту ефективності в Україні

Розглянувши основні проблеми щодо сутності державного фінансового контролю, зовнішнього незалежного фінансового контролю та складових системи державного аудиту ефективності, а також дослідивши організаційні засади організації функціонування системи державного аудиту ефективності вважаємо за необхідно приділити увагу проблемам нормативного-правового забезпечення функціонування системи державного аудиту ефективності. Вважаємо за необхідне проаналізувати пропорційність розробленості нормативного забезпечення складових державного фінансового контролю та надати рекомендації щодо перспектив його розвитку.

На сьогодні в Україні законодавство з питань державного фінансового контролю представлено окремими нормативно-правовими актами. Дані акти мають локальний характер і лише імітують можливість створення певної єдиної правової бази системи державного фінансового контролю.

Так, Істоміна М. Ю. в своїй роботі [84, с. 140] дотримується думки, що недосконаліть законодавства полягає у відсутності:

- законодавчого забезпечення державного фінансового контролю;
- чіткої методологічної бази здійснення перевірок та чіткої інтегрованої системи державного фінансового контролю;
- постійної оцінки якості функціонування державного фінансового контролю.

Стешенко Д.В., Коломієць В.Г., Фурмат О.С. підтримують думку щодо недосконалості існуючого нормативно-правового забезпечення державного фінансового контролю [175, 89] і відокремлюють наступні напрями його удосконалення через:

- формування системної і довершеної нормативно-правової бази;

- оптимізацію функцій і повноважень органів, які здійснюють державний фінансовий контроль;
- покращення та удосконалення механізму матеріально-технічного і фінансового забезпечення функціонування контрольних органів [175, с. 177];
- створення мобільної системи державного фінансового контролю;
- розробку і реалізацію концепції державного фінансового контролю, основаної на єдиних принципах та методології [89, с. 144].

Зваживши все вищезазначене ми вважаємо, що підвищити роль державного фінансового контролю та покращити механізм його реалізації в Україні можливо шляхом розв'язання низки питань щодо нормативно-правового забезпечення його реалізації та закріпленні певних ключових моментів у відповідних законодавчих актах. Досягнення поставленої мети можливе шляхом вирішення наступних завдань, а саме через:

- розробку науково-методичних засад функціонування системи державного фінансового контролю (через визначення понятійного апарату, предмету, мети, завдань, функцій, принципів та інших елементів контролю);
- визначення організаційної структуру єдиної системи державного фінансового контролю (через визначення основних органів, які покликані здійснювати державний фінансовий контроль, з розмежуванням їх прав та обов'язків;)
- побудову ефективної чотирьохрівневої системи нормативно-правових актів державного фінансового контролю;
- узгодження взаємодії законодавчої бази державного фінансового контролю із законодавчими базами інших підсистем (зокрема, фінансового права).

На сьогодні в Україні законодавча база з питань державного фінансового контролю налічує цілу низку окремих законів та підзаконних нормативно-

правових актів в області державного фінансового контролю, проте, на нашу думку, головна проблема полягає у відсутності єдиної бази для формування єдиної системи державного фінансового контролю. За таку нормативно-правову базу ми вважаємо існування основного закону, в якому були б визначені всі ключові моменти, враховуючи описання механізму та складових системи державного фінансового контролю, сутність та розуміння ключових категорій і понять, основні методи та форми проведення фінансового контролю. Даним законом має стати Закон України «Про державний фінансовий контроль», який розглядається нами в якості своєрідної ланки загальної системи нормативно-правових актів державного фінансового контролю. Прийняття цього закону покладе початок формуванню комплексної системи законодавчої бази державного фінансового контролю та сприятиме розвитку прозорого та відповідального використання державних фінансових ресурсів, що, в свою чергу, підвищить рівень довіри до влади та створить можливість формування демократичних засад управління державою. Такий крок дозволить вирішити низку нормативно-правових колізій в цій та суміжних сферах.

В пункті 1.2 ми наголошували на реформуванні системи державного фінансового контролю за рахунок виокремлення двох підсистем – зовнішнього та внутрішнього фінансового контролю. Основною проблемою в системі державного фінансового контролю в Україні на сьогодні залишається нерозмежованість категорій зовнішнього незалежного та внутрішнього державного фінансового контролю та невизначеність механізму їх взаємодії. Саме цим двом проблемам має бути присвячена основна увага в ході оптимізації нормативно-правової бази державного фінансового контролю в Україні. Незважаючи на невирішеність зазначених проблем несправедливо буде стверджувати про відсутність напрацювань в цій сфері. Починаючи з 2002 р. в сфері удосконалення законодавчої бази робилися спроби щодо її покращення. Так була розроблена низка законопроектів, спрямованих на підвищення якості нормативно-правового забезпечення державного

фінансового контролю. Розглянемо ці законопроекти детальніше (ключові моменти та акценти представлені в додатку В).

Перший законопроект в цій сфері був запропонований у червні 2002 року народним депутатом Ю. Кармазіним під назвою «Про систему державного фінансового контролю в Україні». В ньому зазначалося, що даний нормативно-правовий акт визначає єдині правові та організаційні засади проведення державного фінансового контролю в Україні, окреслює систему органів державного фінансового контролю та механізм їх взаємодії, а також робився акцент на тому, що даний документ не регулює питання недержавної сфери фінансового контролю в Україні [138]. В даному законопроекті між собою чітко розмежовані такі сфери фінансового контролю як внутрішній, відомчий та зовнішній фінансовий контроль.

Так, під внутрішнім фінансовим контролем автори законопроекту пропонують розуміти «державний фінансовий контроль, що здійснюється в межах виконавчої гілки державної влади уповноваженими органами державного фінансового контролю, їй підпорядкованими» [138]. Тобто фактично мова йде про відомий внутрішній державний фінансовий контроль.

Відомчий контроль розглядається як «різновид внутрішнього державного фінансового контролю, що здійснюється в межах одного державного органу службою контролю, створеною цим органом і підпорядкованою керівнику цього органу» [138]. Таким чином, відомчий фінансовий розглядається як складова внутрішнього державного фінансового контролю з акцентом на його здійснення в межах виконавчої гілки влади всередині певного органу або організації за рахунок власного ресурсного забезпечення, в тому числі і кадрового. В даному випадку ми повинні чітко розуміти, що кадрове забезпечення може істотно впливати на якість проведення контрольних заходів, істотно занижуючи його результативність та об’єктивність.

Позитивним моментом даного законопроекту є визначення сутності та ключових засад зовнішнього фінансового контролю, під яким розуміється

«державний фінансовий контроль, що здійснюється визначеними Конституцією України та цим Законом незалежними конституційними органами у межах наданих їм конституційних повноважень» [138]. Таким чином, сформоване у даному законопроекті розуміння сутності зовнішнього фінансового контролю максимально наближене до світових стандартів організації зовнішнього незалежного фінансового контролю [94].

Наступним етапом розвиту нормативно-правової бази регулювання державного фінансового контролю стає розробка законопроекту «Про фінансовий контроль», який був внесений А. Кінахом. Порівняно із попереднім законопроектом даний розглядається нами як вужчий, адже в ньому визначено лише основні поняття, загальні правові та організаційні засади здійснення фінансового контролю. Більшою своєю мірою він спрямований на роз’яснення ключових розбіжностей між основними поняттями та правове забезпечення проведення єдиної державної політики у сфері фінансового контролю [139].

Сутність основних сфер державного фінансового контролю в даному законопроекті визначається в залежності від взаємовідносин суб'єкта фінансового контролю та суб'єкта господарювання, фінансово-господарська діяльність якого є об’єктом фінансового контролю. Відповідно до зазначеної специфіки внутрішній фінансовий контроль запропоновано розуміти як «той, що здійснюється суб'єктом фінансового контролю щодо суб'єкта господарювання, який його створив, до сфери управління якого суб’єкт фінансового контролю належить або якому він підпорядкований» [139]. В свою чергу, зовнішній фінансовий контроль – це такий, «що здійснюється суб'єктом фінансового контролю щодо суб’єкта господарювання, який не є його власністю, до сфери управління якого суб’єкт фінансового контролю не належить та якому він не підпорядкований» [139]. Нажаль в даному законопроекті знайшли відображення лише загальні аспекти фінансового контролю, в той час як ключові моменти залишились нерозкритими.

В 2004 році свій законопроект «Про державний фінансовий контроль» вносить народний депутат В. Коновалюк. Залежно від характеру взаємовідносин суб'єкта та об'єкта державного фінансового контролю він розділяє державний фінансовий контроль на внутрішній та зовнішній. В свою чергу, на відміну від Ю. Кармазіна, об'єднує внутрішній та відомчий. Під внутрішнім (відомчим), згідно даного законопроекту [136] нам пропонується розуміти «контроль, що здійснюється суб'єктом державного фінансового контролю щодо об'єкта державного фінансового контролю, який належить до сфери його управління з метою повсякденного контролю за цільовим та раціональним використанням державних активів, правильністю ведення бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності, недопущення порушення чинного законодавства України з фінансових питань» [136]. Внутрішній (відомчий) державний фінансовий контроль здійснюється службами контролю, які є самостійними структурними підрозділами (департаменти, головні управління, відділи, сектори) у складі центральних органів виконавчої влади. Ці структурні підрозділи (контрольні служби) є функціонально й організаційно незалежними від керівників та підрозділів, що ними перевіряються [136].

Зовнішній контроль визначено як «контроль, що здійснюється суб'єктом державного фінансового контролю щодо об'єкта державного фінансового контролю, який не належить до сфери його управління з метою недопущення фактів порушення чинного законодавства України з фінансових питань, у тому числі бюджетних, а у разі його порушення – встановлення фактів невідповідності управлінських рішень та здійснених фінансових операцій законодавству та притягнення до відповідальності винних осіб» [136].

Таким чином, в даному законопроекті, так само як і у попередньому знайшли відображення лише загальні питання, не розкриваючи сутності функціонування та взаємодії зовнішнього незалежного та внутрішнього державного фінансового контролю в єдиній системі державного фінансового контролю.

Після чотирьох років доопрацювань у 2008 році народний депутат В. Коновалюк повторно вносить проект законопроекту «Про державний фінансовий контроль» [137]. В оновленому законопроекті дещо змінено розуміння внутрішнього контролю, проте не відокремлений відомчий контроль. Згідно оновленого розуміння під внутрішнім контролем запропоновано розуміти «контроль, який здійснюється суб'єктом державного фінансового контролю щодо об'єкта, що належить до сфери його управління, з метою повсякденного контролю за цільовим та раціональним використанням державних активів, правильністю ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та податкової звітності, недопущення порушень фінансового законодавства, у тому числі бюджетного» [137].

Оновлене розуміння зовнішнього контролю набуло наступного вигляду «*зовнішній контроль* – контроль, що здійснюється суб'єктом державного фінансового контролю щодо підконтрольного об'єкту, який не належить до сфери його управління, з метою недопущення порушень фінансового законодавства, у тому числі бюджетного» [137].

Проте, незважаючи на неістотні напрацювання в важливому питанні визначення сутності та взаємодії різних сфер державного фінансового контролю в даному законопроекті знайшло відображення розуміння хоча б однієї з них. Так, В. Коновалюк пропонує розуміти під державним внутрішнім фінансовим контролем «систему здійснення внутрішнього контролю, проведення внутрішнього аудиту, інспектування, провадження діяльності з їх гармонізації з метою забезпечення якісного управління ресурсами держави на основі принципів законності, економічності, ефективності, результативності та прозорості» [137]. Нажаль, зовнішньому незалежному фінансовому контролю достатньої уваги не було приділено і він в нормативно-правовій базі українського законодавства залишається невизначеним і на сьогодні.

Незважаючи на термінологічну невизначеність окремі моменти практичної діяльності та функціонування знайшли відображення в

нормативно-правових актах. Розглядаючи дане питання з правої точки зору, можемо стверджувати, що воно розроблене на половину – за рахунок підсистеми внутрішнього фінансового контролю. Так, як ми вже зазначали, з 2005 року була розроблена і схвалена Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [91]. На підставі даної Концепції було прийнято від 02.12.2012 року Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» № 2339-XII в якому розписані основні засади та елементи функціонування системи внутрішнього фінансового контролю.

Однак, для повного висвітлення питання реформування законодавчої бази державного фінансового контролю не вистачає уточнення поняття зовнішнього фінансового контролю. Проте, визначено пріоритетні напрямами розвитку системи зовнішнього фінансового контролю в Україні, які, на думку експертів Рахункової палати [120], мають бути наступними:

- формування системної нормативно-правової бази;
- приведення методологічних засад у відповідність із сучасними міжнародними вимогами;
- розвиток і вдосконалення системи процедур;
- створення науково-дослідницької і навчальної бази, формування системи кадрового забезпечення;
- реформування організаційних структур;
- організація адекватної інформаційно-комунікаційної інфраструктури;
- матеріально-технічне і фінансове забезпечення функціонування контрольних органів;
- удосконалення відносин з Верховною Радою України, органами державної влади, органами фінансового контролю інших держав.

Розглядати удосконалення нормативно-правового забезпечення зовнішнього фінансового контролю неможливо без удосконалення нормативно-правового забезпечення вищого органу – Рахункової палати.

За період свого функціонування вона довела свою значимість, адже здійснені контрольні-аналітичні заходи в рамках визначених для неї функцій дозволили виявити, що в сучасних умовах розвитку держави нецільове, незаконне, неефективне використання державних фінансових ресурсів стало масовим явищем, а це, в свою чергу, сприяє зростанню політичного й соціального напруження в суспільстві тощо.

Саме тому для усунення зазначених проблем існує потреба в перегляді функцій та повноважень Рахункової палати, вдосконаленні організаційної структури, методів та форм контролю, фінансового, кадрового, інформаційного забезпечення, упорядкуванні зв'язків з іншими контрольними органами тощо. А все це неможливе без внесення змін та доповнень в законодавчу базу.

Так, в Законі України «Про Рахункову палату» необхідно:

- визначити, що Рахункова палата здійснює незалежний системний контроль за формуванням і використанням державних фінансових ресурсів;
- чітко окреслити обсяги фінансування Рахункової палати для забезпечення її незалежної діяльності безпосередньо Верховною Радою України в окремій статті Державного бюджету України на підставі бюджетного запиту Рахункової палати;
- сформувати порядок і обсяги інформаційного забезпечення діяльності Рахункової палати, щоб підкріпити її статус не тільки фінансове, а й інформаційно-незалежної від владних органів державної структури;
- розглядати і враховувати висновки, оцінки та пропозиції Рахункової палати України під час розробки та прийняття Державного бюджету України, державних цільових програм і проектів та інших рішень важливих для держави Верховною Радою України та іншими органами влади;

- зобов’язати Рахункову палату здійснювати економічну й фінансову оцінку ухвалення та реалізації масштабних економічних рішень на рівні держави, реалізація яких потребує істотного фінансового забезпечення;
- повернути повноваження Рахунковій палаті щодо перевірки доходної частини бюджету України та низки питань, що стосуються достовірності нарахувань, оцінки законності та правильності застосування різних джерел наповнення бюджету і повноти сплати податків і зборів, перевірки використання коштів місцевих бюджетів та здійснення аудиту діяльності Національного банку України.
- закріпити обов'язковість розгляду та прийняття до відома висновків Рахункової палати про ефективність та результативність використання коштів державного бюджету на стадії його розробки за будь-яких політичних змін.

Також за Рахунковою палатою України слід закріпити і низку додаткових, але не менш важливих функцій [120]:

- фінансовий моніторинг;
- здійснення обов’язкового аудиту перед можливістю продажу стратегічно значущих об'єктів державної власності;
- перевірка ефективності внутрішнього державного фінансового контролю (зокрема контроль за управлінською діяльністю держави та за витрачанням коштів бюджетів в міжнародних організаціях;
- впровадження міжнародних стандартів у практику зовнішнього фінансового контролю;
- розробку та запровадження у практичну діяльність методичних рекомендацій щодо проведення контрольно-аналітичних заходів на підставі стандартів INTOSAI;
- забезпечення міжнародного обміну ідеями і досвідом у рамках професійної спільноти державних аудиторів.

Важливу увагу слід приділити аудиту ефективності. Як ми вже зазначали в попередніх розділах аудит ефективності в Україні здійснюють два органи: Рахункова палата та Державна фінансова інспекція. Однак як виявилось не існує єдиної методики його проведення (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Порівняльна характеристика нормативних актів, що регулюють проведення аудиту ефективності

Рахункова палата України	Державна фінансова інспекція
Мета	
встановлення стану справ щодо використання коштів Державного бюджету України, загальнодержавних цільових фондів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, інших державних коштів пов'язаних з Державним бюджетом України та його оцінка з точки зору законності, ефективності та доцільності, а також оцінка стану внутрішнього контролю об'єкта перевірки, надання пропозицій щодо усунення порушень чинного законодавства України	оцінка повноти досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів
Об’єкт	
Апарат Верховної Ради України, Адміністрація Президента України, Державне управління справами, Секретаріат Кабінету Міністрів України, апарат Ради національної безпеки і оборони України, Секретаріат Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини, Національний банк України, уповноважені банки та інші фінансові установи, що здійснюють обслуговування коштів Державного бюджету України, апарати Конституційного, Верховного та Вищого господарського судів України, тощо	головні розпорядники бюджетних коштів; розпорядники коштів нижчого рівня; одержувачі бюджетних коштів; інші органи виконавчої влади, які беруть участь в процесі управління державними ресурсами, виділеними на виконання бюджетної програми (Мінфін, Держказначейство, ДПА, Мінекономіки, їх органи на регіональному рівні та інші)

Продовження таблиці 2.2

Програма аудиторського дослідження	
1) мета перевірки; 2) предмет перевірки; 3) перелік конкретних питань, які будуть перевірятися та обумовлюють обсяг перевірки; 4) об'єкт перевірки; 5) терміни проведення перевірки та складання акта та звіту за її результатами; 6) планові трудовитрати; 7) склад контрольної групи суб'єкта перевірки.	1) оцінка досягнутих результатів за звітними даними; 2) визначення проблем, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань; 3) висунення гіпотез щодо причин існування проблем; 4) збір даних, узагальнення, порівняння та аналіз з метою підтвердження або спростування визначених гіпотез; 5) підготовка висновків і пропозицій та обговорення їх з учасниками дослідження; 6) підготовка аудиторського звіту та доведення його до користувачів.
Методичні прийоми дослідження аналіз, опитування, інтерв’ю тощо	
1) аналіз методів організації роботи об'єкта перевірки; 2) аналіз результатів роботи об'єкта перевірки; 3) аналіз конкретних фактів та ситуацій, виявлених на об'єкті перевірки; 4) аналіз усіх наявних даних; 5) огляд документів.	аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та пояснювальних записок до них, методичних документів, видань і публікацій про сферу діяльності, обрану для дослідження. аналіз результатів раніше проведених ревізій та перевірок. аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності. обстеження виробничих приміщень, хронометраж затрат робочого часу. опитування, інтерв'ювання. збір інформації у юридичних осіб. збір інформації здійснюється у формі письмових запитів, адресованих третім особам.

Джерело: сформовано за матеріалами [134,135]

Саме тому необхідно розробити методичні рекомендації по плануванню та проведенню аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів. В яких чітко визначити основні поняття аудиту ефективності, мету,

завдання, предмет, об’єкт, методи його проведення, орган, який повинен його здійснювати та ін.

Отже, враховуючи всі вищезазначені пропозиції щодо удосконалення законодавчо-нормативної бази, представимо схематично вплив даних пропозиції на функціонування системи зовнішнього фінансового контолю. Даний вплив наведений на рис. 2.5.

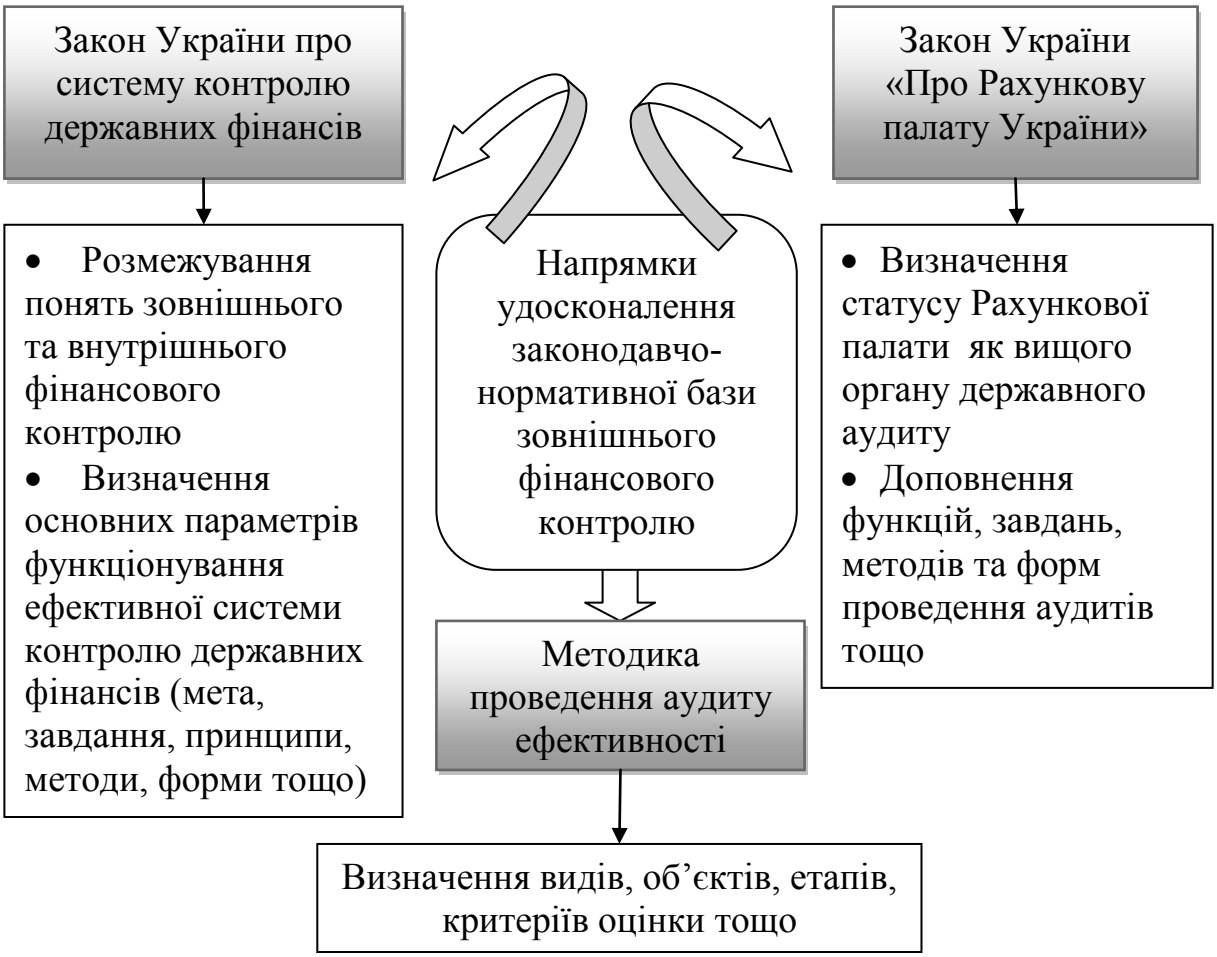

Рисунок 2.5. – Схематичне представлення удосконалення законодавчо-нормативної бази

Отже, виходячи з усього вище сказаного, розв'язання кожної з цих проблем є виключно важливою справою для забезпечення ефективної діяльності вищого органу зовнішнього фінансового контролю – Рахункової палати. Водночас слід враховувати, що становлення ефективної системи зовнішнього фінансового контролю в цілому та системи державного аудиту

ефективності зокрема, можна буде досягти лише за умови комплексної реалізації наведених вище заходів.

Висновки до другого розділу

1. Визначено, що система державного аудиту ефективності в Україні має будуватися за структурно-процесним підходом, що обумовлено процесним характером реалізації процедури державного аудиту ефективності та існуванням великої кількості складових елементів, що приймають участь в ході його реалізації.
2. В межах системи державного аудиту ефективності визначено основні його суб'єкти і об'єднано їх у відповідні групи: ініціатори, виконавці, користувачі. Визначений характер взаємодії між основними суб'єктами державного аудиту ефективності, представлено на рис. 2.3.
3. На базі теоретико-методологічного аналізу уточнено перелік та сутність функцій державного аудиту ефективності, серед яких пропонується розглядати наступні: оптимізаційну, аналітичну, інформаційну.
4. Досліджено основні структурні складові системи державного аудиту ефективності, до яких віднесено: функції та принципи, державного аудиту ефективності; об'єкти перевірки та завдання, що визначаються та ініціюються відповідними суб'єктами. Сукупність взаємодії основних елементів державного аудиту ефективності знайшла відображення в межах системи державного аудиту ефективності, побудованої за структурно-процесним підходом і представленої на рис. 2.4.

5. Визначено примат незалежності вищого органу при забезпеченні ефективності функціонування зовнішнього незалежного фінансового контролю. В результаті критичного розгляду засад незалежності, викладених в Лімській та Мексиканській деклараціях, сформовано перелік основних критеріїв оцінки незалежності вищого органу ЗФК за групами: організаційної, функціональної та фінансової незалежності. Відповідно до критеріїв незалежності запропоновано бальну оцінку.
6. Узагальнюючи засади незалежності вищого органу державного аудиту, викладені у міжнародних та національних нормативно-правових актах, та враховуючи визначені нами критерії оцінки незалежності, запропоновано авторський науково-методичний підхід до визначення ступеня незалежності вищого органу ЗФК.
7. В результаті практичної апробації запропонованого науково-методичного підходу до визначення рівня незалежності вищого органу фінансового контролю визначено, що Рахункова палата України знаходиться на рівні обмеженої незалежності.
8. Аналіз нормативно-правової бази формування та проведення контролю державних фінансів дозволив виявити «білі плями», а в деяких випадках і повну відсутність законодавчого регулювання даної важливої процедури, результати якої важко переоцінити в умовах державного управління. Відсутність відповідної нормативно-правової бази розглядається нами як істотна перешкода на шляху впровадження єдиної ефективної системи контролю державних фінансів. Такий стан, за результатами нашого дослідження, обумовлений стихійністю формування окремих законодавчих рішень, що регулюють дану сферу як в окремих її аспектах, так і в цілому.

Основні положення, які стосуються даного розділу опубліковані в наступних роботах автора [53, 57, 59, 65, 112, 113].

РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК НАУКОВО-ПРАКТИЧНИХ ЗАСАД ТА ПРИКЛАДНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ В УКРАЇНІ

3.1 Розробка інтегрального показника ефективності використання державних фінансових ресурсів в системі державного аудиту ефективності

Проблема розуміння системи державного аудиту ефективності є відносно новою, а отже зрозумілим і очевидним є той факт, що існує велика кількість невирішених питань, що є ключовими і формують загальний напрям розвитку цієї нової економічної проблеми. Еволюція будь-якої економічної наукової думки нерозривно пов’язана з вирішенням прикладних методичних питань, головним з яких є вирішення проблеми формування предмету, мети і методу. Зв'язок предмету і методу є настільки нерозривним, що його важко переоцінити. Формуючи та обираючи певний метод аудиту, необхідно розуміти мету дослідження і чітко визначити можливі очікування.

Будь-яка діяльність має на меті досягнення певної цілі, ефекту. Ключовою формою зовнішнього незалежного фінансового контролю є державний аудит ефективності, головною відмінністю якого є цільова спрямованість з одночасним поєднанням принципів економічної ефективності. Як вже зазначалось у попередніх пунктах, при розгляді рис даної форми, поряд з низкою переваг вона не позбавлена окремих недоліків, основним з яких є відсутність усталеного розуміння категорії інтегрального ефекту, яка має бути закладена в її основу. При розгляді даної проблеми і вирішенні питання, пов’язаного із формуванням науково-методичного підходу щодо оцінки інтегрального ефекту, ми маємо виходити із всебічного розуміння економічних функцій та ролі держави.

В широкому розумінні під економічними функціями розуміють створення передумов, необхідних для ефективної економічної діяльності суспільства [181]. Проте лаконічність викладення загального розуміння функції держави не свідчить про її простоту. На думку широкого кола економістів [12, 22, 46, 85, 86, 95, 156, 180], економічна функція є найважливішою серед всього спектру функцій держави, адже відсутність економічного зростання або неефективне використання економічного потенціалу можуть стати істотною перешкодою щодо реалізації інших суспільних функцій держави. В загальному розумінні, до державних функцій відносять [46]:

1. ***Формування правових норм функціонування економіки***. Доступність підприємницької діяльності широкому колу бажаючих, свобода вибору економічної активності, захист доходів підприємців, умови зовнішньої торгівлі тощо. Всі ці проблеми мають бути вирішені законодавчою базою держави і неухильно дотримуватись. Фактично, в економічній сфері держава виступає арбітром, формуючи правові норми економічної поведінки і вирішуючи спірні питання.

2. ***Підтримка товарно-грошового обігу***, яка з боку держави проявляється у забезпеченні економіки достатньою кількістю грошей. Реалізація даної функції відбувається через грошово-кредитну політику, за допомогою якої держава, стимулюючи сукупний попит має можливості впливати на темпи економічного зростання.

3. ***Підтримка економічної стабільності***. Зрозуміло, що держава має істотну кількість важелів, здатних регулювати економічні відносини, проте постійне втручання держави є не лише непотрібним, але і шкідливим. Одночасно, ринкове саморегулювання, як доводить Велика депресія 1929-1933 рр., є дієвим лише в ідеальному світі. Фактичні ринки мають багато факторів, що впливають на їх стабільність і здатні істотно її розхитати за короткий період часу. Відповідно, державне втручання на окремих етапах

функціонування ринкової економіки є необхідною умовою стабільності економічних відносин.

4. ***Механізм розподілу доходів*** в будь-якій державі має базуватися на справедливих і прозорих засадах. Розподіл вартості створеної продукції має бути зрозумілим всім, адже конкурентні ринки здатні породжувати нерівномірність розподілу доходів. В той же час, в суспільстві існують особи, які з тих або інших причин не мають можливості заробляти собі на життя, тобто відчувають цілковитий брак коштів для існування. Відповідно, держава має втручатися в економічні відносини з метою зменшення нерівності в доходах і забезпечення соціальної справедливості розподілу доходів всіх членів суспільства.

Виконання державних функцій має бути ефективним. Саме умова ефективності реалізації державних функцій формує конкретні цілі реалізації державної економічної політики. Ми розглянемо цілі держави пізніше, одночасно аналізуючи їх роль у досягненні державного ефекту, а зараз більше уваги приділимо саме розумінню категорії інтегрального ефекту від реалізації державних цільових програм і проектів.

Розглядаючи питання ефективної реалізації економічних функцій держави, необхідно, в першу чергу, з’ясувати що розуміється під термінами «ефективний» і «ефективність». Ефективний – це такий, що призводить до потрібних результатів, тобто дозволяє досягнути встановлених цілей – одержати очікуваний ефект [100]. Відповідно, термін «ефективний» можна замінити терміном «результативний». Таким чином, коли ми говоримо про ефективність державної економічної політики ми розглядаємо можливість економіки досягати встановлених цілей, бути результативною.

Проте розуміння ефекту не є однобічним і, якщо звернутись до «Фінансового словника» [68], то знайдемо там наступне визначення: «Ефективність – здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту тощо, яку обчислюють як відношення ефекту (результату) до витрат, що забезпечили цей результат». В цьому ж джерелі зазначено: «Ефективність

економічна – результативність економічної діяльності, реалізації економічних програм та заходів, що характеризується відношенням отриманого економічного ефекту (результату) до витрат ресурсів, які зумовили отримання цього результату» [68]. Тут ми розглядаємо інший бік проблеми, а саме – спроможність досягати встановленого результату за найменших витрат. Під ефективністю можна також розуміти критерій оптимальності досягнення встановлених цілей, як результату певної діяльності, процесу.

Відповідно, розглянуті сторони розуміння складових ефекту дозволяють стверджувати про неоднорідність даного поняття і складність його розуміння. Такий висновок підтверджується і аналізом економічної літератури [86, 95, 164]. Проте спільним є загальний висновок, що у випадку розгляду категорії «ефект» мова йде про адекватність досягнутих результатів наміченим цілям, ступінь наближення результату до цілі з одночасним урахуванням ресурсних витрат (часу, матеріальних і грошових коштів, трудових ресурсів і т. д.).

Істотної уваги заслуговує підхід до оцінки ефективності В.А. Жукова і С.П. Опенишева. Зазначені автори достатньо глибоко аналізують фінансово-господарську ефективність. Фінансово-господарська ефективність, на думку В.А. Жукова і С.П. Опенишева, – це сума ефектів, одержаних від проведення контролю державних фінансів, які можна класифікувати таким чином [52]:

1) соціальний ефект;

2) організаційний ефект;

3) економічний ефект.

Під ***соціальним ефектом*** розуміється результат покращення діяльності, одержаний внаслідок запровадження якісної системи контролю державних фінансів [52]. Позитивним наслідком запровадження такої системи вважається поліпшення соціального стану, підвищення соціальної свідомості та відданості справі, істотно підвищується довіра до влади. Пильний контроль за розпорядженням та використанням державного майна дозволяє

підвищити значущість реалізації соціальних програм, що забезпечує розвиток таких соціальних інститутів, як: освіта, охорона здоров'я, житлово-комунальне господарство, пенсійне забезпечення та ін.

Організаційний ефект полягає у внесенні відповідних змін до організаційної структури виконавчої влади, за підсумками контрольних заходів [52]. Як наслідок, підвищується керованість у державі, скорочуються зайві ланки або створюються нові, необхідні для економіки, підвищується оперативність управління.

Економічний ефект є грошовим вираженням, одержаного ефекту від поліпшення діяльності органів виконавчої влади, економії бюджетних і позабюджетних коштів, підвищення рентабельності виробництва, зниження собівартості продукції тощо [52].

На нашу думку, використання даних критеріїв для визначення інтегрального ефекту від реалізації державних цільових програм і проектів, що потребують державних фінансових ресурсів, в системі державного аудиту ефективності зокрема, цілком можливе. Проте, в розумінні В.А. Жукова і С.П. Опенишева, зазначені ефекти зводяться до визначення порушень фінансового законодавства та стосуються економії бюджетних та позабюджетних коштів [52]. Відповідно, ми вважаємо за доцільне конкретизувати їх зміст і надати чітке науково-методичне розуміння інтегрального ефекту як сукупності зазначених розрізнених ефектів.

Наявність економічного ефекту (прибутку, економічної вигоди) нами виключається із розрахунків, що обумовлено роллю держави як інституту, діяльність якого спрямована на вирішення соціально-економічних проблем, а не використання державних фінансових ресурсів для одержання економічної вигоди. Така позиція пояснюється тим, що неприбуткова діяльність не свідчить про відсутність прибутку як такого, а лише визначає, що він не є пріоритетом для даної діяльності. В той же час, аналіз має проводитися у співставних показниках і єдиних одиницях виміру. Універсальність грошей

як єдиного базису економічних відносин свідчить на їх користь, проте грошовий вираз не завжди дозволяє сформувати повну картину.

Самі проекти і програми, які ініціюються та реалізуються державою поділяються на такі, що спрямовані на вирішення конкретних громадських або соціальних питань, та такі, що спрямовані на реструктуризацію та оновлення роботи державного апарату з метою підвищення ефективності такої організаційної структури. Отже, розглядаючи питання ефекту, ефективності і, виходячи із сьогоднішніх функцій держави, ми пропонуємо розглядати зазначені ефекти у відповідності до реалізації державних проектів, а саме [109, 112, **Ошибка! Источник ссылки не найден.**]:

- ***Соціально-економічний ефект*** – результат від реалізації державних цільових програм і проектів у сфері покращення життя та добробуту громадської спільноти. Наочніше даний ефект можна представити як оцінений рівень покращення добробуту суспільства.
- ***Організаційно-економічний ефект*** – результат модернізації та реорганізації організаційної структури державного управління, що надає можливість ефективнішого управління організаційними процесами. Держава знаходиться у стані постійного розвитку, а, відповідно, схеми управління потребують оновлення відповідно до поточних вимог. Проте економічне питання для проведення таких реорганізацій повинно мати вирішальний вплив. Таким чином, будь-яка реорганізація повинна бути економічно доцільною та ефективною.

В той же час, необхідно зазначити, що ефект від реалізації проектів державою не є сукупністю економічного, організаційного та соціального ефектів, а утворює самостійну цілісність (єдність). В рамках даного ефекту вони не розглядаються як окремі частини одного цілого, а в різних пропорціях, і під дією різноманітних механізмів, формують єдиний економічний результат (***інтегральний ефект***).

Інтегральний ефект від використання державних фінансових ресурсів – це результат, що одержується в результаті реалізації державних

проектів, які потребують державних фінансових ресурсів, обумовлений функціями та цілями функціонування держави. Зрозуміло, що будь-який проект не є відокремленою одиницею, а розглядається як певна сукупність розрізнених цілей. Так, при вирішенні організаційних проблем, цілком можливе паралельне вирішення і соціальних питань, а отже чітку межу встановити досить важко. Відповідно до вищесказаного, на нашу думку, проект слід відносити до соціальних або організаційних, якщо питома вага одного з ефектів переважає або вважається вирішальною за цілями реалізації проекту [118, 119].

Розглянувши основну концепцію розуміння інтегрального ефекту від реалізації державних цільових програм і проектів, перейдемо до детального аналізу його складових, а саме – впливу реалізації функцій держави на кінцевий ефект через досягнення встановлених перед державою цілей. На думку видатних економістів К.Р. Макконела та С.Л. Брю [95, С.9] основними економічними цілями держави є наступні:

- **Економічне зростання**. Безсумнівною вимогою підвищення добробуту економічних суб'єктів є задоволення необмежених потреб, які в ході споживання змінюються і зростають кількісно та якісно. Таким чином, лише вартісне збільшення сукупного продукту виробництва є запорукою добробуту наступних періодів.
- **Економічна ефективність** як досягнення максимальних результатів, при споживанні ресурсів в процесі виробництва, і розглядається як джерело досягнення економічного добробуту;
- **Стабільний рівень цін**. Істотна зміна цін на товари протягом короткого періоду часу здатна істотно вплинути на економічну рівновагу. Держава не може допускати таких істотних коливань, проте і повна відсутність таких не є запорукою добробуту, адже невисокі темпи знецінення грошей розглядаються як стимулюючий фактор економіки [180];

- **Економічна свобода**. Прагнення свободи є базовою потребою людини, яку вона одержує разом із життям. Цитуючи слова Г. Форда «Влада і техніка, гроші і товари мають цінність та корисність лише оскільки дають людині свободу» [179, С. 356] найкращим чином можна зрозуміти її сутність. В економічному житті людина також має бути вільною і вільно приймати будь-які економічні рішення, розраховуючи лише на свої сили та можливості;
- **Справедливість розподілу доходів**. Розглядаючи фазу розподілу, ми знаємо, що існує певний набір варіантів такого розподілу результатів виробництва. Вибір варіанту розподілу, який був би справедливим для всіх учасників виробництва і є головною проблемою державного управління та економічного життя держави;
- **Економічні гарантії**. Особам, які втратили можливість заробляти собі на життя, держава має гарантувати підтримку та соціальний захист. На думку А. Сміта, цивілізоване суспільство – це суспільство залежності окремих його індивідів, проте дана залежність не є обтяжливою, а при її усвідомленні може давати істотний позитивний результат. Дана залежність не є результатом домовленості, а об’єктивним законом розвитку людського суспільства [164].

Проте однобічний розгляд зазначених цілей на, нашу думку, не зовсім правильний. Державні цільові програми можуть формувати поряд з вищезазначеними економічним, соціальним та організаційним ефектом, ще й, важливий на сьогодні, екологічний ефект, вплив якого проявляється у зменшенні шкоди навколишньому середовищу, яка може бути завданою в результаті дії антропогенного чинника. Об’єднуючи вищезазначене та розуміння дії різноманітних чинників на досягнення основних економічних цілей держави пропонуємо розглядати інтегральний ефект від використання державних фінансових ресурсів як сукупну дію ***економічних, соціальних, організаційних та екологічних чинників***.

Результативність будь-якого проекту, в тому числі і таких, що потребують використання державних фінансових ресурсів проявляється через досягнення встановлених цілей. Таке досягнення зазвичай проявляється через зміну основного набору індикаторів. Відповідно, інтегральний ефект від реалізації державних цільових програм і проектів, що потребують використання державних фінансових ресурсів запропоновано визначати шляхом оцінювання приросту основних показників на макрорівні (економічних *(E)*, соціальних (*S*), організаційних (*O*) та екологічних (*En*)), які характеризують результати досягнення ключових цілей держави у відповідних напрямах. Розрахунок цього ефекту запропоновано проводити шляхом переведення кількісних показників у бінарні характеристики (0 або 1).

Проте, необхідно чітко усвідомлювати, що показники, характеризуючи одну й ту саму зміну, можуть змінюватися у різних напрямах. Таким чином при проведенні розрахунків, зазначені вище групи індикаторів будуть розділені на такі, вплив яких має конструктивний та деструктивний характер. Конструктивна зміна проявляється у співпадінні динаміки зміни та добробуту населення. Такі фактори, чий вплив трактується автором як конструктивний, оцінюються в 1 бал при зростанні їх значень у результаті використання державних фінансових ресурсів. Якщо їх значення зменшується або не змінюється, то цим показникам надається бінарна оцінка в 0 балів. Деструктивна зміна проявляється у зворотній динаміці зміни індикатора та добробуту населення. Для факторів, чий вплив автор вважає деструктивним, логіка встановлення бінарних оцінок є зворотною.

Розглянемо детальніше про які саме індикатори йде явних мова. Група економічних індикаторів має відображати зростання добробуту в результаті використання державних фінансових ресурсів. Розглянувши та проаналізувавши основні макроекономічні показники, що використовують в роботі Світовий банк [154] та Міжнародний валютний фонд [149], а також низка світових консалтингових компаній та організацій [150, 155], нами була

сформована група основних індикаторів, що відображають зміни добробуту у країні: ВВП на душу населення (GDP_{cap}), чистий експорт (*NE*), реальна відсоткова ставка (*r*), експорт високотехнологічної продукції (E_{HT}), індекс інфляції (*I*), борг уряду (*DG*). За характером впливу ми пропонуємо розділити їх наступним чином:

- конструктивні фактори: ВВП на душу населення, чистий експорт, реальна відсоткова ставка, експорт високотехнологічної продукції;
- деструктивні фактори: індекс інфляції, борг уряду.

До соціальних індикаторів нами було віднесено: індекс забезпеченості населення водними ресурсам (*WS*); індекс забезпеченості населення енергоресурсами (*ES*); показник тривалості життя населення (*LE*); кількість Інтернет-користувачів у країні (*IU*); індекс розвитку інфраструктури (*ID*); індекс бідності (*P*); чиста міграція (*NM*); індекс Джині, що характеризує справедливість розподілу доходів у суспільстві (*G);* індекс безробіття (*UE*); приховане безробіття (*VE*). До конструктивних були віднесені наступні показники: індекс забезпеченості населення водними ресурсам, індекс забезпеченості населення енергоресурсами, показник тривалості життя населення, кількість Інтернет-користувачів у країні, індекс розвитку інфраструктури. До факторів, чий вплив на результати використання державних фінансових ресурсів ми розглядаємо деструктивним, були віднесені: індекс бідності; чиста міграція; індекс Джині, що характеризує справедливість розподілу доходів у суспільстві; індекс безробіття; приховане безробіття.

Перелік організаційних факторів склали наступні: наявність сприятливих умов для започаткування підприємницької діяльності (E_{db}); індекс дотримання законів (*L&O*); індекс дотримання бізнес-домовленостей (*CE*); рейтинг розміру неофіційних платежів державним службовцям (*IP*); індекс хабарництва (*C*). До факторів, чий вплив вважаємо конструктивним віднесли: наявність сприятливих умов для започаткування підприємницької діяльності; індекс дотримання законів; індекс дотримання бізнес-

домовленостей. Деструктивні фактори сформували: рейтинг розміру неофіційних платежів державним службовцям, індекс хабарництва.

Єдиною групою факторів, чий вплив на результати використання державних фінансових ресурсів автор розглядає за допомогою конструктивних індикаторів є екологічні чинники, до яких віднесено: показник використання енергії на душу населення (E_{cap}), кількість посівних площ (IL), індекс покращення санітарного стану умов життя населення (SF), рівень використання альтернативної та атомної енергетики ($A\&NE$).

З урахуванням вищезазначеного інтегральний ефект від використання державних фінансових ресурсів (у бальних оцінках) пропонується розраховувати наступним чином:

$$\begin{cases} IE = E + S + O + En \\ E = GDP_{cap} + NE + DG + r + E_{HT} \\ S = P + NM + G + UE + WS + ES + LE + VE + IU + ID \\ O = E_{db} + IP + C + L\,\&\,O + CE \\ En = E_{cap} + IL + SF + A\,\&\,NE \end{cases} \qquad (3.1)$$

Розроблений авторський науково-методичний підхід до визначення інтегрального ефекту має ряд відмінних рис: 1) акцентує увагу на результативності використання державних фінансових ресурсів; 2) через порівняння з аналогічними проектами та за допомогою масштабування дозволяє проводити оцінку економічності використання державних фінансових ресурсів; 3) охоплює широке коло різнопланових груп показників, що дозволяють розглядати об’єкт оцінки не обмежено, а цілісно, формуючи всебічно обґрунтовану думку про ефективність реалізації державних проектів; 4) є доволі гнучким до зміни і порівняння фактичних і планових змін основних показників; 5) дозволяє аналізувати ширший перелік чинників, аніж розглядається при затвердженні проекту, а отже якісно підвищує ефективність попереднього аудиту.

Для формування об’єктивної думки про ефективність використання авторського науково-методичного підходу до визначення інтегрального

ефекту від використання державних фінансових ресурсів нами було проведено його апробацію за державними цільовими програмами. Спектр державних цільових програм є доволі різноманітним. Для більш наочного відображення практичних аспектів візьмемо програми, що є значущими для економіки і порівняємо стан їх виконання та реалізації.

По-перше, для нашої економіки важливим є проведення масштабних спортивних заходів. Так, в Україні влітку 2012 року було проведено фінальну частину Чемпіонату Європи з футболу, що стало результатом реалізації 5-тирічної державної цільової програми [130]. По-друге, жодних сумнівів не виникає з приводу того, що проблемними є питання розвитку сільського господарства та будівництва житла, які знайшли відображення у двох відповідних державних цільових програмах [131, 132]. Отже, ми пропонуємо порівняти розробленість і деталізованість державних цільових програм на обраних прикладах для виявлення недоліків та проведення практичної апробації авторських розробок.

Чемпіонат Європи з футболу 2012 року (далі – Євро-2012) є чотирнадцятим чемпіонатом Європи [130]. Зупинимося на проблемі престижності проведення даного турніру в Україні, а отже приділимо більше уваги інформаційному забезпеченню організації, підготовки та проведення даного масштабного публічного заходу.

Підготовка та проведення Євро-2012 задокументована у державній цільовий програмі, що незважаючи на важливість та загальнодержавний характер даного заходу затверджена постановою Кабінету Міністрів України, а не окремим законом [130]. Метою даної програми є створення належних правових, соціальних, економічних та організаційних умов для успішного проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу. Визначено основні завдання і заходи виконання Програми, сформовано на основі вимог УЄФА і гарантій Уряду, наданих УЄФА. Основні джерела та обсяги фінансування реалізації даної цільової програми наведені у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Фінансове забезпечення підготовки та проведення в Україні фінальної частини Чемпіонату Європи з футболу у 2012 році (млн. грн.)

Джерела фінансування	Роки реалізації				
	2008	2009	2010	2011	2012
Державні кошти	3083,46	3101,234	10941,612	24605,7	9672,24
Місцеві бюджети	505,01	574,05	455,578	1201,468	1017,4
Інші джерела	6355,5	5530,24	11900,587	20246,62	6723,4
Разом за всіма джерелами	9943,97	9205,524	23297,777	46053,788	17413,04

*Джерело: за даними Кабінету міністрів України [*130*]*

У результаті виконання Програми передбачалося [130]:

- забезпечити проведення чемпіонату відповідно до вимог УЄФА, що позитивно позначиться на іміджі України як європейської держави;
- збудувати чотири стадіони, які відповідатимуть вимогам ФІФА та УЄФА, що дасть змогу проводити змагання будь-якого рівня, забезпечити збільшення кількості вітчизняних та зарубіжних уболівальників і туристів;
- збудувати, реконструювати або переобладнати більш як 30 сучасних стадіонів та тренувальних баз, що значно поліпшить умови для проведення вітчизняних футбольних змагань і тренувань українських команд;
- значно поліпшити транспортну інфраструктуру (аеропорти, автомобільні дороги загального користування, залізничний транспорт);
- створити умови для інтенсивного розвитку вітчизняного підприємництва в усіх галузях економіки та сферах суспільного життя;
- залучити інвестиції в сумі понад 80 млрд. гривень, з них:
- приватні інвестиції для будівництва та реконструкції спортивних споруд, розбудови транспортної інфраструктури, інфраструктури розміщення на суму близько 50 млрд. гривень;

– забезпечувати збереження щороку до 700 тис. робочих місць у будівельній та інших галузях економіки;
– створити понад 15 тис. нових робочих місць для забезпечення експлуатації та обслуговування об'єктів чемпіонату.

Очікуваний обсяг податкових надходжень до бюджетів мав становити близько 28 млрд. гривень [130]. Проте, на думку експертів економічна складова реалізації Євро-2012 провалилася і завдала економіці України збитків у розмірі 6-8 млрд. дол. США [70].

Під час визначення конкретних завдань і заходів враховано їх взаємопов'язаність, повноту та всебічність, узгодженість з іншими програмами. Визначившись з основними показниками та даними щодо реалізації Євро-2012, перейдемо до розрахунку величини інтегрального ефекту за даною програмою. Практичні розрахунки із застосуванням цього підходу наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Визначення інтегрального ефекту від реалізації державної цільової програми підготовки та проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу

Державна цільова програма		Показники																							
		GDP_{cap}	*NE*	*r*	*EHT*	*I*	*DG*	*NM*	*ES*	*IP*	*C*	*P*	*G*	*UE*	*WS*	*LE*	*VE*	*IU*	E_{db}	*ID*	*IL*	*SF*	*A&NE*	IE	△IE
Підготовки та проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу	план	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	-	-	1	-	-	1	-	1	-	9	-6
	факт	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-	-	0	-	-	1	-	0	-	3	

Джерело: результат власних розрахунків за матеріалами [154, 150, 130, 148, 153, 151]

Як свідчать дані табл. 3.2, результати реалізації Державної цільової програми підготовки до проведення фінальної частини Чемпіонату Європи-2012 з футболу, на яку було витрачено 105 млрд. грн. державних коштів [130] не відповідають встановленим цілям, а отже використання державних

фінансових ресурсів на її реалізацію виявляється неефективним. За нашими розрахунками програма реалізована лише на третину від запланованих цілей, а отже 70 млрд. грн., спрямованих на її реалізацію витрачені неефективно. Перейдемо до розгляду інших державних цільових програм.

Іншим цікавим прикладом для апробації авторських пропозицій є державна цільова програма розвитку українського села. Аграрний сектор України забезпечує продовольчу безпеку та незалежність країни, формує 17% ВВП та близько 60% фонду споживання населення, а також є основним з бюджетноутворювальних секторів національної економіки (частка у зведеному бюджеті Україні за останні роки становить 8-9%) і займає друге місце серед секторів економіки у товарній структурі експорту [148].

Протягом 1991-1999 рр. виробництво сільськогосподарської продукції скоротилось у 2,1 рази, в тому числі в сільськогосподарських підприємствах – в 3,4 рази [148]. Такий спад розглядається як безсумнівна загроза продовольчій безпеці країни.

Певна стабілізація і нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції у 2000-2006 роках дали змогу підвищити рівень споживання основних продуктів харчування на душу населення, однак він залишається значно нижчим не лише від раціональних, але і від мінімальних норм [131].

Найгострішими проблемами на селі є відсутність мотивації до праці, бідність, трудова міграція, безробіття, занепад соціальної інфраструктури, поглиблення демографічної кризи та відмирання сіл. Загрозливих темпів набирає зниження демографічно-відтворювального і трудового потенціалу села. Рівень народжуваності сільського населення в розрахунку на 1000 осіб знизився з 13,7 до 9,4 осіб, рівень смертності підвищився з 14,4 до 20,5 осіб і перевищив аналогічний показник смертності міського населення в 1,4 рази [148]. Знизився рівень зайнятості сільського населення. Лише за 2001-2006 роки чисельність осіб, зайнятих у сільському господарстві, зменшилася на 7 відсотків, а в несільськогосподарській сфері – у 2,7 рази [148]. Загрозливих

масштабів набула деіндустріалізація сільського господарства. Основний капітал галузі зменшився за 1996-2005 роки в 1,7 рази, а в сільськогосподарських підприємствах – у три рази, при цьому частка сільського господарства в основному капіталі економіки зменшилася з 24 до 6 відсотків [148].

Очікувані результати [131]:

- підвищити рівень ефективної зайнятості сільського населення, рівень доходів сільського населення і середньомісячної заробітної плати працівників сільського господарства до рівня, не нижче середнього в галузях національної економіки;
- забезпечити формування ємності аграрного ринку шляхом виробництва вітчизняної сільськогосподарської продукції в обсязі, що гарантує продовольчу незалежність країни (додаток 3 до Програми);
- щороку оновлювати технічну базу сільського господарства на 15 відсотків (додаток 4 до Програми);
- збільшити обсяг:
  - виробництва валової продукції сільського господарства в 2015 році порівняно з 2006 роком у 1,6 рази;
  - експорту сільськогосподарської продукції та продовольчих товарів (переважно з високою доданою вартістю) у два рази;
  - інвестицій в аграрний сектор у два рази (додаток 5 до Програми);
  - надходження податків і зборів до зведеного бюджету України у 2,5 рази (додаток 6 до Програми);
  - довести обсяг частки органічної продукції у загальному обсязі валової продукції сільського господарства до 10 відсотків;
  - довести обсяг споживання населенням у 2015 році основних продуктів харчування до раціональних норм (додаток 7 до Програми).

Продовольча безпека держави визначається за такими критеріями [131]:

достатність продовольчого споживання – відношення фактичного рівня споживання основних харчових продуктів на одну особу до науково обґрунтованих (медично-рекомендованих) норм здорового харчування. В 2005 році цей показник за найважливішими харчовими продуктами (молочними і м'ясними) становив лише 49-59 відсотків;

доступність продовольчого споживання – відношення вартості річного набору харчових продуктів на одну особу, що відповідає науково обґрунтованим нормам здорового харчування, до річного розміру доходу на одну особу;

продовольча незалежність – частка продовольчого імпорту в загальному обсязі продовольчого споживання.

У результаті виконання заходів, передбачених Програмою, у 2015 році очікується забезпечити виробництво [131]:

м'яса – у 2,1 рази більше, молока – в 1,4, плодів, ягід і винограду – у три, овочів і баштанних культур у – 1,3 рази порівняно з 2005 роком;

зерна – в обсязі 50 млн. тонн, цукрових буряків – 25, олійних культур – 15, овочів – 8, картоплі – 18, – плодів і ягід – 3,2, винограду – 0,8, молока – 20, м'яса – 5,1 млн. тонн, яєць – 17 млрд. штук, що гарантуватиме досягнення науково обґрунтованих норм споживання харчових продуктів та підтримку ефективного експортного потенціалу.

Проведемо практичну апробацію запропонованого науково-методичного підходу щодо визначення інтегрального ефекту і на прикладі державної цільової програми розвитку українського села. Фактичні дані представлені в таблиці 3.3.

Програма розвитку села з бюджетом у 80,7 млрд грн., як і програма підготовки та проведення Євро-2012, на сьогодні також виявляється такою, що не досягла запланованих результатів. Із встановлених 12 ключових цілей на сьогодні виконані лише 9, а отже недовиконання четвертої частини планів свідчить про неефективне використання 20 млрд. гри. Розглянемо останню із запланованих програм.

Таблиця 3.3 – Визначення інтегрального ефекту від реалізації державної цільової програми розвитку українського села на період до 2015 року

Державна цільова програма		Показники																								
		GDP_{cap}	*NE*	*r*	*EHT*	*I*	*DG*	*NM*	*ES*	*IP*	*C*	*P*	*G*	*UE*	*WS*	*LE*	*VE*	*IU*	E_{db}	*ID*	*IL*	*SF*	*A&NE*	IE	△IE
Розвитку села на період до 2015 року	план	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	-	1	-	1	1	-	1	1	1	1	1	1	12	-3
	факт	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	-	1	-	1	0	1	0	1	1	1	1	0	9	

Джерело: результат власних розрахунків за матеріалами [154, 150, 131130, 148, 153, 151]

Ще однією програмою за якою хотілося б провести розрахунки є державна цільова програма будівництва доступного житла, що стартувала у 2010 році і остаточний результат за якою буде встановлений не раніше 2017 року [132]. Метою даної програми є підвищення рівня житлового забезпечення громадян, що потребують поліпшення житлових умов, шляхом удосконалення існуючого та запровадження нового ефективного фінансово-інвестиційного механізму державної підтримки будівництва (придбання) доступного житла. За даною програмою пропонуються наступні шляхи її вирішення [132]:

- розроблення та впровадження механізму заощадження коштів для будівництва (придбання) житла, що передбачає накопичення громадянами індивідуальних цільових внесків на спеціальних банківських депозитних рахунках для одержання кредиту;
- удосконалення механізму державної підтримки будівництва (придбання) доступного житла;
- подальшого розвитку системи іпотечного житлового кредитування;
- будівництва доступного житла.

Дані що фінансування даної програми наведені у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Фінансове забезпечення державної цільової програми будівництва доступного житла за роками, млн. грн.

Показники	Роки								Разом
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
Джерела фінансування: Державний бюджет	1028,15	1150,55	1967,3	2293,3	2987,6	3911,9	4520,1	5375,9	23234,8
Місцеві бюджети	5,2	258,3	477,9	559,3	732,8	963,8	1115,8	1329,7	5442,8
Інші джерела	53,85	2807,4	5399,7	6264,6	8103,4	10557,3	12178,4	14457,5	59822,15
Усього за програмою	1087,2	4216,25	7844,9	9117,2	11823,8	15433	17814,3	21163,1	88499,75

Джерело: дані Кабміну України [132]

Реалізація даної програми торкається практично всього населення України, хоча в тексті самої програми і виділені окремі цільові групи, такі, наприклад, як: молодь, військовослужбовці, інваліди, вчені тощо. Будемо вважати, що її реалізація носить загальнодержавний характер. Визначимо інтегральний ефект за двома роками реалізації даної програми. Вхідні дані та величина інтегрального ефекту представлені у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Визначення інтегрального ефекту від реалізації Державної цільової соціально-економічної програми будівництва (придбання) доступного житла на 2010-2017 роки

Державна цільова програма		Показники																							
		GDP_{cap}	*NE*	*r*	*EHT*	*I*	*DG*	*NM*	*ES*	*IP*	*C*	*P*	*G*	*UE*	*WS*	*LE*	*VE*	*IU*	E_{db}	*ID*	*IL*	*SF*	*A&NE*	IE	△IE
Соціально-економічна програма будівництва (придбання) доступного житла на 2010–2017 рр.	план	1	-	-	0	0	0	0	0	0	0	-	1	-	-	1	1	-	-	1	-	0	-	5	0
	факт	1	-	-	0	0	0	0	0	0	0	-	1	-	1	0	0	-	-	1	-	1	-	5	

Джерело: результат власних розрахунків за матеріалами [154, 150, 132, 131, 148, 153, 151]

За результатами, наведеними у таблиці 3.5, ми можемо зробити висновок, що дана програма протягом всіх років своєї реалізації надає позитивний результат, що має чітку тенденцію до зростання.

Як свідчать дані попередніх розрахунків, Програма підготовки до проведення фінальної частини Чемпіонату Європи-2012 з футболу, на яку було витрачено 105 млрд. грн. державних коштів, та Програма розвитку села з бюджетом у 80,7 млрд грн., виявилися неефективними (фактичні відхилення оцінюються в 3 та 6 балів відповідно, тоді як за планом вони мали б оцінюватись в 9 та 12 балів). Збитки держави від реалізації цих програм склали відповідно 70 та 20 млрд грн. В той же час соціально-економічна програма будівництва (придбання) доступного житла з бюджетом у 176 999,5 млрд грн. може вважатися такою, що на сьогодні відповідає запланованим результатам, проте лише за рахунок досягнення додаткових, незапланованих раніше ефектів.

В цілому, оцінюючи результати використання показника інтегрального ефекту від використання державних фінансових ресурсів за даними державними цільовими програмами, можна сказати, що такі важливі програми мають в цілому позитивний ефект, покращуючи життя населення, що є позитивною ознакою економічного розвитку України. Спад ефективності та від'ємне значення за програмами можна пояснити економічною кризою у 2008-2009 рр. та її наслідками, в той же час, додатне значення за результатами їх реалізації може свідчити про подолання її наслідків і початок позитивної динаміки.

В цілому, розглядаючи інтегральний ефект як показник, що відображає результат реалізації державних програм та проектів, пов'язаних із використанням державних фінансових ресурсів, можна говорити про його універсальність для оцінки фінансових результатів за будь-якими проектами, що мають загальнодержавний характер. Даний індикатор надає можливість проведення розрахунків за будь-якими проектами, не зважаючи на їх специфіку, а коректно її враховуючи. До того ж безсумнівною позитивною

рисою є відсутність необхідності додаткового збору нової статистичної інформації. В цілому, хочеться зауважити, що інтегральний ефект – це укрупнений бальний індикатор, що є вдалим поєднанням теоретичних засад аналізу економічних відносин на макрорівні з усвідомленням та баченням практичної складової реалізації державних цільових програм і проектів, пов'язаних із використанням державних фінансових ресурсів. Вирішивши, науково-методичне питання оцінки інтегрального ефекту від реалізації державних цільових програм і проектів, перейдемо до розгляду проблеми методичного забезпечення процедури аудиту ефективності.

3.2. Удосконалення процедури аудиту ефективності використання національних ресурсів

Головною організаційною проблемою, при реалізації проекту, є успішне завершення проекту, яке нерозривно пов'язано з поетапною реалізацією проекту та обранням критеріїв ефективності на всіх стадіях і етапах його реалізації. Встановлення оперативних (крокових) показників, досягнення яких має свідчити про успішність реалізації проекту є складною задачею, від якої істотно залежить успішність завершення проекту. Процедура визначення успішності проекту має базуватися на ступені досягнення інтегрального ефекту.

Поточний стан в організації та проведенні контролю за використанням державних фінансових ресурсів свідчить про існування ряду істотних проблем. Розглянемо дану ситуацію детальніше через використання державних фінансових ресурсів в ході реалізації державних цільових програм і проектів. Серед головних недоліків, на нашу думку, найбільш вагомими є: відсутність єдиних критеріїв щодо доцільності реалізації державних проектів за обраними програмами, неузгодженість вимог щодо початкових критеріїв

доцільності реалізації програми, обмеженість контрольних показників, тощо. Зазначені недоліки яскраво свідчать на користь висновку про відсутність системності у підході до контролю за ефективністю використання державного майна та фінансових ресурсів. Такий стан речей може пояснюватися відсутністю єдиної загальної методики щодо процедури проведення аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів. Відсутність очікувань щодо вихідних результатів обумовлює недбале ставлення до формування початкових контрольних даних щодо реалізації державних програм та проектів.

Однією з основних вимог і завдань діяльності всіх вищих органів державного аудиту, членів INTOSAI, є проведення аудиту ефективності використання коштів державного бюджету. Рахункова палата України, як повноправний член INTOSAI [153], не повинна стояти осторонь цих процесів. Саме аудит ефективності, який дає можливість здійснювати повноцінний аналітичний контроль, став основним напрямом проведення контрольних заходів Рахунковою палатою.

Незважаючи на різноманіття форм та видів аудиту, саме аудит ефективності здатен найбільшою мірою надати відповідь на питання ефективності державних фінансових ресурсів в інтересах суспільства. Це обумовлено рядом факторів, серед яких основної уваги заслуговують наступні:

- реалізація будь-якого проекту носить цільовий характер;
- будь-який результат може бути визначений кількісно;
- гроші є універсальним мірилом будь-яких благ, незалежно від того чи стоїть на меті досягнення прибутку, чи ні;
- сьогоднішня діяльність створює майбутню вартість.

Упродовж 2010 року практично за кожним контрольно-аналітичним та експертним заходом робились конкретні, принципові, узагальнюючі висновки щодо ефективності, доцільності, законності та результативності прийняття управлінських рішень, використання бюджетних коштів, системи

та механізму фінансування тієї чи іншої бюджетної програми, напряму використання бюджетних коштів і окремих головних розпорядників [81].

Одним з проявів комплексності та системності підходів до реалізації контрольних заходів було і проведення аудитів ефективності виконання державних цільових програм, що охоплювали як весь період їх дії, так і окремі етапи [81]. Саме проведенню таких аудитів приділяла значну увагу Рахункова палата у 2010 році.

Зазначені результати аудиту свідчили, що цільові державні програми, на виконання яких держава протягом значного часу спрямовувала бюджетні кошти, після завершення терміну їх дії, як правило, не досягали своєї мети, тобто кошти, витрачені на реалізацію таких програм, було витрачено неефективно [81].

Так, впродовж 2010 року характерним при здійсненні більшості державних цільових програм стало незабезпечення Кабінетом Міністрів України повного фінансування заходів, а Мінекономіки та Мінфіном, при плануванні показників соціально-економічного розвитку держави та проектів державного бюджету за відповідний рік, за умов недостатнього фінансування програм, – пропорційного розподілу державних ресурсів на їх виконання [81]. Все це призводило до відставання темпів реалізації програм державного значення від затверджених графіків, створювало реальні ризики подальшого відставання у досягненні запланованих результатів та ставило під загрозу досягнення основної мети програм. Як результат, більшість проблем, які планувалося реалізувати в рамках виконання тієї чи іншої державної програми, досі не вирішені.

Ефективність проектів і програм, будь-яких суспільно значущих нововведень, тим більше тих, що розробляються і реалізуються на бюджетні кошти, на кошти платника податків, – найважливіший об'єкт уваги державного і громадського контролю. Це регламентують правові документи, що вимагають докладного обліку ефективності програм [124, 127]. Таким

чином, професійна оцінка доцільності витрачання державних коштів на реалізацію соціально-організаційних державних цільових програм необхідна.

Основні проблеми, які зазвичай виникають при реалізації державних програм:

- невідповідність одержуваних результатів раніше встановленим цілям (зафіксованим в офіційних документах при формуванні мети програми; не є елементом повсякденного життя для учасників програми, а використовуються виключно для обґрунтувань у формальних фінансових документах; немає чітко налагоджених механізмів використання результатів попередніх періодів у проектах наступних років (постійно виникаючі організаційні проблеми);
- відсутність взаємної довіри між учасниками програми при прийнятті управлінських рішень (непрозорість процесу прийняття рішення, відсутність взаємної відповідальності).

Часто сама програма націлена на недопущення недоліків суспільного розвитку і запобігання кризи, що безпосередньо відбивається на суспільному сприйнятті змісту програми.

Однак традиційні перевірки, направлені на виконання державних цільових програм, дозволяють лише визначити своєчасність та повноту фінансування даних програм. Проте не дають відповіді, наприклад, на такі питання як: який соціально-економічний, екологічно-економічний або організаційно-економічний ефект отримано в результаті реалізації державної цільової програми; наскільки результати програми відповідають поставленій меті і т.д. Саме таку оцінку повинен надавати аудит ефективності. Проте на сьогодні в Україні існує ряд недоліків методології формування та виконання державних цільових програм.

Зазначені результати аудиту свідчать, що цільові державні програми, на виконання яких держава протягом значного часу спрямовувала бюджетні кошти, після завершення терміну їх дії, як правило, не досягали своєї мети,

тобто кошти, спрямовані на реалізацію таких програм, було витрачено безрезультатно.

За час, що минув після попередніх аудитів державних цільових програм, керівниками міністерств, відомств та організацій, відповідальних за їх реалізацію, не вживалися необхідні заходи щодо виконання рекомендацій та пропозицій Колегії Рахункової палати [71-82]. Як наслідок, значна частина проблемних питань досі не вирішена, що негативно позначається на процесі використання бюджетних коштів та перешкоджає своєчасному і повному виконанню державних цільових програм.

Також, варто відмітити, що при визначенні результатів, які очікуються при виконанні державних цільових програм використовуються нечіткі формулювання, а саме: підвищити, знизити, удосконалити, покращити та ін. Зрозуміло, що у випадку незначної позитивної зміни в результаті реалізації програми можна говорити про позитивний результат, даючи схвальні відгуки про ефективне використання бюджетних коштів, проте насправді ефект від реалізації програми нульовий. І самі виконавці даних програм орієнтовані не на отримання конкретного результату від їх використання, а просто на виконання запрограмованих дій керівних органів, без чіткого слідування кінцевій меті програми.

Таким чином, існуючі на сьогодні методи планування, організації та виконання державних цільових програм лише формально можна характеризувати як методи програмно-цільового планування. Це, в свою чергу, значно обмежує можливості та стимули для виконавців державних програм в забезпеченні досягнення кінцевих результатів, які б були суспільно значимими і вимірювальними та ускладнює проведення аудиту ефективності державних цільових програм щодо використання державного майна, яке виділяється на реалізацію даних програм.

Однак, ми вважаємо, що проведення аудиту ефективності державних цільових програм дуже важливе, адже його результати можуть давати

об’єктивну інформацію суспільству, про те, який же реальний ефект отримано в результаті реалізації програм.

Як результат всього вище сказаного, ми вважаємо за необхідне впровадження єдиної загальної методики процедури проведення аудиту ефективності в межах системи зовнішнього фінансового контролю. Нами пропонується науково-методичний підхід щодо проведення аудиту ефективності, що базується на поточному коригуванні очікуваного результату реалізації державних цільових програм під впливом повноти ресурсного забезпечення реалізації програм та проектів. Особливістю запропонованого є те, що аудит має проводитися на всіх етапах реалізації зазначених програм з відповідним коригуванням інтегрального ефекту, що надає можливість наявної інтерпретації поточної динаміки реалізації проекту.

Головна економічна складова реалізації державних проектів – вчасне одержання та використання наданих ресурсів. Встановлення оперативних (крокових) показників, досягнення яких має свідчити про успішність реалізації проекту. Процедура визначення успішності проекту має базуватися на ступені досягнення інтегрального ефекту.

Розглянемо детальніше процес розробки проекту та реалізації державних цільових програм. Основними стадіями розробки та реалізації державних цільових програм, відповідно до Закону України «Про державні цільові програми» [124], є:

- ініціювання розроблення державної цільової програми, розроблення та громадське обговорення концепції програми;
- схвалення концепції програми та прийняття рішення щодо розроблення проекту програми, визначення державного замовника та строків її розроблення;
- розроблення проекту програми – визначення заходів і завдань, що пропонуються для включення до неї, а також обсягів і джерел фінансування;

- державна експертиза проекту програми;
- погодження та затвердження програми;
- проведення конкурсного відбору виконавців заходів і завдань програми;
- організація виконання заходів і завдань програми, здійснення контролю за їх виконанням;
- підготовка та оцінка щорічних звітів про результати виконання програми, а в разі потреби - проміжних звітів;
- підготовка та опублікування в офіційних друкованих виданнях заключного звіту про результати виконання програми.

В економічній літературі широко зустрічається думка про те, що фактично реалізація проекту розпочинається не з моменту його фактичного початку, а ще на стадії планування [22, 42, 95, 123]. Відповідно, планування та організація проекту розглядається нами як фактичний початок проекту, який продовжується фактичною реалізацією проекту після чого одержуються результати впровадження проекту. Контроль за використанням державного майна має здійснюватися на всіх зазначених етапах, адже виправляти допущені помилки на стадії фактичної реалізації проекту буде запізно, якщо їх можна було уникнути ще на стадії планування. Розглянемо зазначені етапи детальніше з позиції контрольних заходів.

1. Планування і організація проекту. На даному етапі здійснюється:

1.1 Перевірка повноти планування (визначення всіх індикаторів, критеріїв та основних показників, що будуть свідчити про повноту реалізації проекту на всіх стадіях):

1.1.1. встановлення переліку факторів, що впливають на процес реалізації проекту;

1.1.2. поєднання методів якісного аналізу з математичним моделюванням в обґрунтуванні рішень конкретних проблем у різних галузях і сферах діяльності;

1.1.3. розширення методичного арсеналу дослідження програм за рахунок системного аналізу;

1.1.4. підвищення уваги не тільки до аналізу програм на стадії їх формування, але і до оцінки виконання;

1.1.5. підвищення уваги до законодавчого, організаційного і кадрового забезпечення аналітичних досліджень, перетворення їх в організаційно відокремлену функцію в діяльності центральних органів виконавчої влади [124];

1.1.6. перевірка оптимальності закладених у плані технологій та ресурсів;

1.2 Внесення відповідних коректив та повторна перевірка, закладання відхилень.

2. Реалізація проекту супроводжується наступними діями:

2.1 Повторна (остаточна) перевірка необхідності реалізації проекту. У випадку виявлення в ході реалізації проекту його недоцільності розглянути альтернативні можливості використання державного майна;

2.2 Перевірка своєчасного ресурсного забезпечення реалізації проекту;

2.3 Аналіз відхилень та шляхів їх подолання за допомогою покращення ресурсного забезпечення проектів:

2.3.1максимальне перевищення лагів;

2.3.2середнє відхилення в межах лагів (перевищення лагів);

2.3.3визначення залежності між інтегральним ефектом та відхиленнями за вхідними і вихідними показниками;

2.3.4перевірка відповідності одержаних результатів встановленим на початку проекту цілям;

2.3.5аналіз результатів реалізації проекту;

2.3.6визначення відхилень та шляхів їх подолання.

3. ***Результати реалізації проекту*** визначають за наступними стадіями:

3.1 Аналіз доцільності реалізації проектів даного типу (за альтернативною вартістю використання державного майна);

3.2 Аналіз можливості тиражування реалізованих проектів.

3.3 Встановлення можливостей оптимізації подібних проектів в майбутньому.

Розглянувши етапи контролю під час впровадження державної програми або проекту, ми можемо зрозуміти що більшість з зазначених етапів є очевидними і просто потребують уточнення своєчасності їх проведення. В той же час етап 2.3 потребує конкретного науково-методичного підходу, здатного задовольнити вимоги сучасних стандартів зовнішнього фінансового контролю. Враховуючи специфіку державних цільових програм та їх особливу значущість для широкого кола контрагентів нами пропонується авторський метод проведення аудиту ефективності державних програм та проектів, що базується на коригуванні інтегрального ефекту від впровадження результатів даних програм та проектів під впливом динамічної складової їх поточної реалізації.

Автор підкреслює, що невідповідність фактичних та запланованих значень інтегрального ефекту від використання державних фінансових ресурсів часто обумовлюється впливом фактора часу (несвоєчасне фінансування) та ресурсних змін (неповне фінансування) при реалізації державних цільових програм. Високо оцінюючи результати науковців, які займалися проблемою оцінки інвестиційних результатів [28, 29, 93], пропонуємо власний підхід до визначення величини недоотриманого ефекту, яку пропонується вимірювати наступним чином:

$$VUE = \left(\sum_{t=1}^{T} \frac{CF_t}{(1+r)^t} - \sum_{t=1}^{T} \frac{I_t}{(1+r)^t} \right) \cdot \left(1 - \frac{1}{(1+r)^{TG}} \right) + \sum_{t=1}^{TG} I_t \cdot \left((1+r)^t - 1 \right) \qquad (3.2)$$

де VUE – обсяг недоотриманого інтегрального ефекту від використання державних фінансових ресурсів (грош. од.);

CF_t – грошові надходження від реалізації державних цільових програм в період t (грош. од.);

I_t – обсяг вкладених державних фінансових ресурсів в t-му році у реалізацію державної цільової програми (грош. од.);

r – середня ставка формування зовнішніх та внутрішніх зобов'язань урядом (частка одиниці);

T – кількість років реалізації державної цільової програми (од. часу);

TG – тривалість часових лагів, обумовлених затримкою у фінансуванні або недостатнім його рівнем у поточному періоді, що обумовило відкладання реалізації проекту на наступний період (од. часу).

Запропонований науково-методичний підхід відрізняється від існуючих урахуванням дії часових лагів та неповного фінансування, а також вартості залучення фінансових ресурсів. Даний підхід створює можливість для точної оцінки впливу недостатнього та несвоєчасного фінансування на величину інтегрального ефекту від використання державних фінансових ресурсів.

Яскравим прикладом необхідності урахування поетапності реалізації проектів є державна цільова програм «Шкільний автобус». Метою даної програми є надання можливості транспортного забезпечення учнів віддалених сіл, що має позначитися на освітньому рівні.

Відповідно до звітів Рахункової палати, дану програму за поданням Міністерства освіти і науки України Кабінет Міністрів України затвердив «без наукового і методологічного обґрунтування, встановлення єдиного механізму управління і контролю за виконанням запланованих заходів» [80, 81, С.106]. Програма в основному зорієнтована на витрачання бюджетних коштів без урахування ефективності, економічності та результативності їх використання. Як результат, очевидно, що завдання і очікувані результати Програми не досягнуті.

Незважаючи на те, що Колегією Рахункової палати за результатами аудиту встановлено, що придбання шкільних автобусів на 2003-2010 роки (2,8 тис. одиниць) за 2003-2008 роки перевиконані на 17,6 відсотків станом на 01.01.2009 необхідно ще 2,2 тис. одиниць [80]. Цей факт яскраво свідчить про те як реалізація проекту може бути зведена нанівець при провалі критичних етапів. Згідно принципу В. Парето ми пропонуємо визначити

наступну класифікацію етапів реалізації проектів за значущістю: критичні, важливі, загальні (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Таблиця впливу відхилень протягом реалізації проекту на його кінцевий ефект

Категорія значущості	Етапи реалізації проекту	Значення лагів		Коригування ефекту	Кінцевий ефект
		Вхідні	Кінцеві		
1 Критичний етап проекту – задає тон реалізації всього проекту в подальшому (80% значущості)	Вказують етапи (кроки) реалізації проекту за будь-якою класифікацією (час, , організаційна, тощо).	Вказуються нормативні та. фактичні значення лагів. Проводиться статистичний їх аналіз із кінцевим визначенням показників варіації, на базі яких буде здійснюватися визначення зміна кінцевого ефекту.		Аналіз та. порівняння допущених відхилень (укладаються одержані значення у допустимі лаги або їх перевищують, можливо спостерігається ефект економії). Зважання одержаного ефекту за показником значущості і одержання відповідного коригуючого ефекту.	В результаті проведених розрахунків відображається кінцевий ефект з урахуванням зазначених змін.
2 Важливий – невчасна реалізація даного етапу ставить під сумнів весь проект (16% значущості)					
3 Загальний – обробка загальних результатів (4% значущості)					

Джерело: власна розробка

Критичний етап проекту – це такий етап проекту, реалізація якого визначає можливість успішного впровадження проекту. Під час реалізації проекту може бути декілька критичних етапів, відмова або реалізація даного етапу неповною мірою свідчить про неможливість досягнення встановлених цілей взагалі. При реалізації проекту може бути встановлено горизонтальні критичні етапи, відповідно, загальна вага може бути рівномірно розподілена між ними. Важливі етапи – етапи проекту, які не загрожують його загальній реалізації, проте можуть дещо змінити сутність кінцевої мети. Загальні етапи – реалізація даних етапів формує загальне уявлення про проект, нездатне вплинути ані на загальні цілі проекту, ані на сутність його реалізації.

За результатами аналізу поточного виконання стадій проекту формується база відхилень за часовими (затримки) та фінансовими

(основними ресурсними) лагами. За результатами аналізу лагів відбувається коригування інтегрального ефекту реалізації програм та проектів з подальшим визначенням остаточного загального скоригованого інтегрального ефекту.

Проте, повернемося до аналізу процедури проведення аудиту ефективності за державними цільовими програмами. За звітами Рахункової палати у 2009 році у ході аудиту виконання заходів Державної цільової програми підготовки та проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу щодо підготовки дорожньої інфраструктури встановлено, що державною службою автомобільних доріг України та державним територіальним галузевим об'єднанням «Південно-західна залізниця» було допущено неефективне управління бюджетними асигнуваннями у сумі 590,8 млн. грн., а саме шляхом тривалого утримання їх без використання на реєстраційному рахунку [80, С.73]. Так, ДТГО «Південно-західна залізниця» було відкрито 23.07.2008 асигнування в сумі 720 млн. гривень, проте ці кошти на рахунку залишались без використання до вересня 2008 року у зв'язку, за поясненням дирекції ДТГО, «з обов'язковим проходженням процедури погодження Мінекономіки закупівлі робіт за державні кошти» [80, С.73]. Станом на 28.10.2008 з 720 млн. грн. було використано лише 129,2 млн. гривень, а невикористані асигнування були відкликані Держказначейством відповідно до окремого доручення міністра фінансів України [80, С.73].

Проаналізуємо дієвість запропонованого нами методу на прикладі нераціонального використання коштів ДТГО «Південно-західна залізниця». За даним фактом, ми вважаємо, що насправді, завдана шкода може бути обчислена досить точно. На даний період заплановано заходів, пов'язаних із реконструкцією залізниці на суму 1228 млн. грн. Одержана ДТГО «Південно-західна залізниця» сума на момент 23.07.2008 становить 58,6 % загальних асигнувань даного періоду [130]. Гроші знаходяться на рахунку без дії

протягом більше як трьох місяців. Визначимо фактичне недоотримання кінцевого ефекту за даним фактом.

Стаття витрат державної цільової програми, що стосується Євро-2012 «Будівництво, реконструкція і ремонт залізниць» не є критичною, а носить важливий характер. Відповідно, сумарний ефект від реалізації всіх заходів важливого характеру не перевищує 187,4 млн. грн. (16% від інтегрального ефекту, наведеного у табл. 3.). Аналізуючи, загальні завдання, наведені у Державній цільовій програмі підготовки та проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу, можна стверджувати, що таких завдань лише три. За розміром сумарного податкового ефекту визначимо питому вагу статті «Будівництво, реконструкція і ремонт залізниць» у сумарному інтегральному ефекті. Відповідно, до проведених розрахунків питома вага реконструкції залізниць становить приблизно 56,2%. А отже, величина ефекту в даному випадку складає 105,3 млн. грн. В якості ставки візьмемо значення середньої ставки формування зовнішніх та внутрішніх зобов'язань урядом, які для даного періоду складають 11% [151], а періодичність нарахування відсотків нехай складає квартал, адже гроші знаходилися фактично без руху протягом трьох місяців. Визначимо величину понесених збитків, використовуючи формулу (3.2). Відповідно до проведеного розрахунку завдані збитки від затримки використання коштів зменшують інтегральний ефект реалізації даних заходів на 43,88 млн грн. Запропонований нами підхід може бути використаний для визначення збитків за будь-яким проектом за умови правильного визначення періодичності нарахування відсотків за його реалізації.

Запропонований методичний підхід дозволяє оцінювати ефективність використання державних фінансових ресурсів на різних етапах їх використання. Зокрема, дані методи можуть використовуватися при попередній розробці проектів використання державних коштів, на стадії планування, а також на стадії реалізації проектів. При цьому можуть порівнюватися планові та фактичні показники, при чому під ефективністю

необхідно буде розуміти більш високий рівень фактичного показника, ніж розрахованого за плановими даними, отриманими в ході розробки планів використання державних фінансових ресурсів.

За умови реалізації декількох проектів одночасно перевищення суми нормативів за ними вважати синергетичним ефектом (зменшення – синергетичним збитком). Синергетичний результат розподіляється пропорційно при реалізації декількох проектів одночасно за умови неможливості визначення ефекту кожного проекту окремо.

При проведенні аудиту ефективності слід керуватися тим, що в процесі перевірки не ставиться завдання дати загальну оцінку ефективності роботи, органу державної влади або одержувача державних коштів, що перевіряється. По-перше, практично неможливо знайти прийнятний спосіб такої оцінки через складність і різноманіття сфер їх діяльності. По-друге, перевірці піддаються, як правило, конкретні сфери або аспекти їх діяльності відповідно до поставлених цілей. І, нарешті, по-третє, аудит ефективності завжди повинен бути спрямований на те, аби за його результатами можна було зробити висновки і запропонувати конкретні рекомендації щодо підвищення ефективності використання державних коштів організаціям, що перевіряються.

В даний час необхідний системний підхід до організації державного контролю за ефективним витрачанням ресурсів та використанням державного майна, що включає застосування фінансового аудиту та аудиту ефективності, це дозволить органам зовнішнього фінансового контролю охопити весь цикл використання бюджетних коштів: від розробки проекту до отримання інтегрального результату.

При цьому аудит ефективності повинен починатися вже на стадії розробки проектів, планів, програм і стратегій. Такий підхід дозволяє створити в країні єдину систему наскрізного контролю за реалізацією стратегічно значущих проектів соціально-економічного розвитку України.

Таким чином, в цілому система державного аудиту ефективності повинна бути побудована так, щоб було зрозуміло, в чому дійсно полягають мета та дії держави і як держава забезпечує їх досягнення. Основою державного аудиту ефективності у цьому випадку стає співвідношення фінансових ресурсів (витрат бюджету) та результатів діяльності держави.

3.3. Удосконалення державного аудиту ефективності адміністративних реформ

Вирішивши проблему розуміння інтегрального ефекту від реалізації проектів, пов’язаних із використанням державних фінансових ресурсів, та проаналізувавши світовий досвід впровадження аудиту ефективності як форми зовнішнього фінансового контролю, а також дослідивши загальні засади функціонування вищого органу зовнішнього фінансового контролю, розглянемо основні проблеми при проведенні державного аудиту ефективності адміністративної реформи. Як показав досвід зарубіжних країн, вибір напрямів системних трансформацій відбувається в явній та неявній боротьбі між представниками різних теоретичних шкіл, політичних течій, бізнес-груп, виходячи з чого і будуються різноманітні моделі економічних стратегій [182]. Під час реалізації державних організаційних проектів докорінно змінюються як механізм реалізації державної політики, так і функції та роль держави [11].

Як ми вже зазначили, рівень суспільно-економічного розвитку держави багато в чому залежить не стільки від наявних економічних ресурсів, скільки від ефективної системи управління ними. Саме тому на перший план виходить питання раціонального та високопрофесійного адміністрування, ефективної організації владної вертикалі та збалансування міжбюджетних відносин.

А отже проблема зовнішнього фінансового контролю державних адміністративних реформ потребує не вибіркового аналізу, а повноцінного, комплексного, який би в повній мірі міг висвітлити всі позитивні та негативні моменти процесу, надаючи в свою чергу, можливість швидкого реагування на можливі проблеми.

Відсутність цілісної системи стратегічного планування не дає можливості завчасно прогнозувати розвиток подій в Україні та навколо неї, належним чином враховувати (сприятливі та обмежувальні) чинники, що визначають результативність прийнятих політичних рішень, здійснювати планування навіть на середньострокову перспективу.

Один із найважливіших напрямів адміністративної реформи – формування нових фінансово-економічних основ функціонування державного управління. Саме цей напрям передусім відстежує Рахункова палата. Результати моніторингу свідчать про постійне зростання видатків на утримання органів виконавчої влади. Існуюча система фінансового забезпечення держапарату не сприяє ощадливому й ефективному витрачанню бюджетних коштів і не забезпечує дотримання принципу прозорості бюджетних видатків [80, 81].

Кошти на реалізацію адміністративної реформи в державному бюджеті не виділено. Проведені Рахунковою палатою перевірки засвідчили: реорганізація органів виконавчої влади здійснюється за кошти, передбачені на їх поточне утримання, що не дозволяє визначити обсяг реальних витрат на проведення адміністративної роботи, перекручує дані про обсяги видатків на утримання органів виконавчої влади, сприяє неконтрольованому витрачанню коштів [81, 80].

Є ще й інші втрати, прорахувати які неможливо, а усунути просто необхідно:

- втрата довіри людини, громадянина, підприємця до системи державного управління;
- падіння міжнародного авторитету держави;.

– погіршення інвестиційного клімату;
– суперечності в національному законодавстві та його системна незавершеність.

Сьогодні, провівши аналіз, можна сказати, що у справі проведення адміністративної реформи Україна, з усіх складових адміністративної реформи, намічених у її концепції, виконано незначну частку.

У серпні 2001 року Кабінет міністрів затвердив програму, що передбачає розробку протягом 2002–2004 років наукової методики здійснення функціонального аналізу та моніторингу ефективності діяльності органів виконавчої влади. Її реалізація дозволила визначити критерії оцінки діяльності вказаних органів. При цьому зазначено, що цілісна наукова програма має стати основою для визначення напрямів реформування системи державного управління, а отримані в ході досліджень результати вплинуть на структуру та функціонування всієї адміністративної системи. Дана методика позитивних результатів не принесла. Реорганізацію органів виконавчої влади і зміну їх повноважень проводили безсистемно, без відповідного наукового забезпечення.

Проте, формування ефективної системи організації управління в країні на загальнодержавному та місцевому рівнях не відбулося.

За висновками Колегії Рахункової палати, нормативно-правова база, яка регулює діяльність державних органів у сфері освіти і науки, молоді та спорту, потребує вдосконалення. Необхідно провести аналіз функціональних повноважень утворених органів з метою чіткого розмежування та упорядкування їхніх функцій, чисельності працівників апаратів, оптимізації видатків на оплату праці. Виконання цими органами завдань та функцій потребує належного фінансового забезпечення відповідно до обґрунтованої потреби.

Варто також відмітити, що за період понад 10 років було прийнято близько 100 нормативно-правових документів стосовно системи державного управління, створено багато організаційних структур для забезпечення

адміністративної реформи [80]. Але, як ми вже зазначали, конкретних досягнень у цій справі немає. Інакше кажучи, в Україні не оптимізується система державного управління, не вдосконалюються адміністративно-управлінські процеси для виконання державних функцій, не поліпшується якість ухвалюваних рішень, які тісно пов'язані з обсягом повноважень держави [18].

У 2010 р. з початком каденції нинішнього Президента розпочато роботу в іншому форматі. У рамках програми економічних реформ на 2010-2014 рр. «Благополучне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна влада» 10 грудня 2010 року президент видав указ «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» №1085, основними позиціями якого є [39]:

- введення шести типів центральних органів виконавчої влади: Міністерство (ключовий орган виконавчої влади), Служба (пропонує державні послуги громадянам та юридичним особам), Інспекція (здійснює нагляд та контроль), Агентство (управляє державним майном), незалежні регулятори та органи зі спеціальним статусом;
- зменшення кількість органів виконавчої влади – замість 112-ти їх буде 63. Із них: 16 міністерств, 28 служб, 12 агентств та 7 інспекцій;
- поєднання посад віце-прем’єр-міністрів із посадами міністрів;
- реорганізація інших центральних органів виконавчої влади (далі – ЦОВВ);
- визначення ЦОВВ трьох типів: служби, агентства, інспекції;
- доручення уряду ліквідувати усі урядові органи (сьогодні таких понад 45);
- доручення скоротити чисельність державних службовців не менше ніж на 30 відсотків.

Однак даний Указ викликає дуже багато запитань серед яких:

– по-перше, ні суспільству, ні політикам, ні державним службовцям не запропоноване офіційне бачення такої реформи, тобто її цілей. Відсутність затвердження відповідної концепцію.
– по-друге, не виконано вимогу Конституції про виключно законодавче регулювання повноважень, порядку та організації діяльності органів виконавчої влади, тобто прийняти базовий закон. Без такого закону існує ймовірність швидкого відродження багатьох із ліквідованих та реорганізованих ЦОВВ (приклад – 1999 рік реорганізація органів центральної влади Л.Кучми). (рис 3.1).

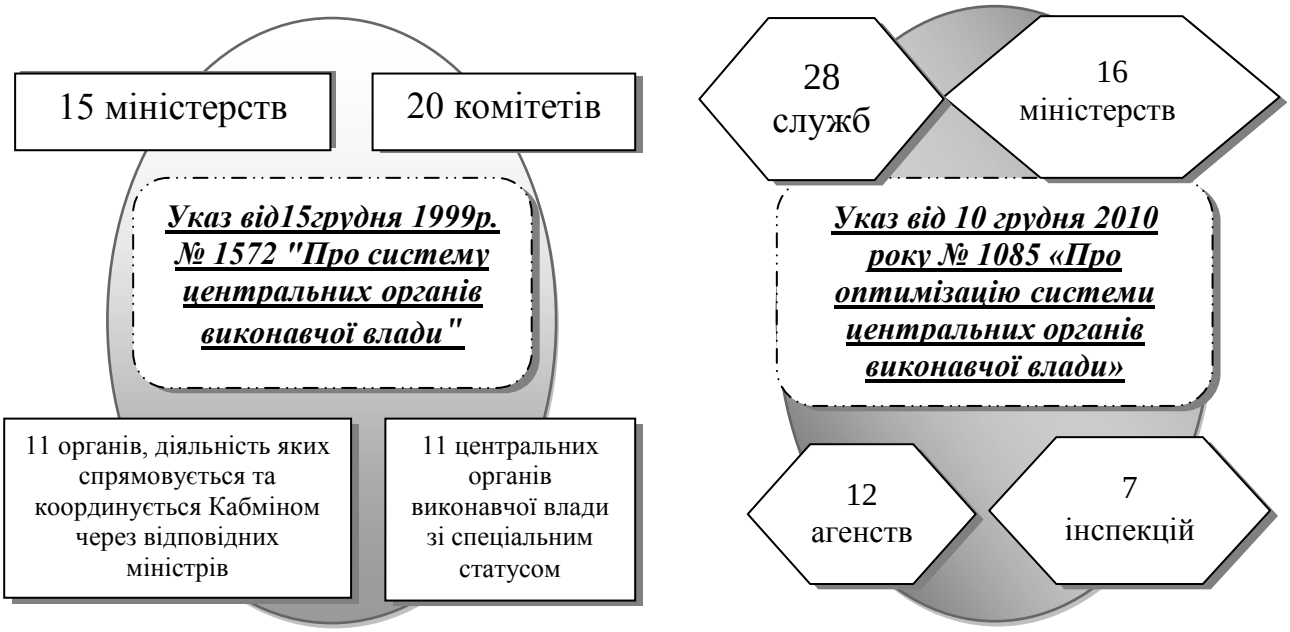

Рисунок. 3.1 – Порівняння структури системи органів виконавчої влади

Проте наскільки буде ефективна адміністративна реформа проведена діючим сьогодні урядом також не відомо.

На етапі завершення виникає питання досягнення встановлених цілей та повноти їх досягнення. Таким чином, виходячи із всього вищезазначеного у порядок проведення аудиту ефективності адміністративної реформи на етапі її завершення нами пропонується включати оцінку за критеріями:

– відповідності діяльності державних органів зазначеним стратегічним цілям і завданням;

- ефективності створеної оптимальної структури і системи розподілу функцій органів влади;
- ефективності реалізації державних, галузевих, регіональних і бюджетних програм;
- ефективності і якості надання державних послуг;
- ефективності управління державними ресурсами;
- ефективності бюджетного фінансування;
- ефективності організаційної структури;
- ефективності управління кадрами і технологічними ресурсами, тощо.

Дані критерії можуть розглядатися комплексно або окремо, відображаючи фактичний результат змін наприкінці проведення організаційної реформи. Істотною відмінністю державних адміністративних реформ є їх масштабність, адже вони торкаються всіх суб'єктів і можуть істотно вплинути на характер економічних відносин в країні. Незначні зміни можуть виявитися кардинальними, формуючи остаточний результат у довгостроковому періоді.

Державним адміністративним реформам також властиві істотні ресурсні вимоги, адже вони реалізуються у досить розгалуженій вітчизняній організаційній структурі. Даний фінансовий тягар буде сформований через відповідне податкове навантаження і покладений на плечі громадян України через державний бюджет. Таким чином, критерій ефективності є вирішальним аспектом проведення подібних організаційних реформ.

Взагалі, торкаючись адміністративної реформи необхідно зазначити, що її проведення є важливим кроком на шляху становлення України.

Жодна з раніше напрацьованих програм (урядова «Україна-2010», парламентська «Україна-2015») [113, 108, 113] не відзначається переконливим прогнозом. Зазвичай, такі документи містять у собі правильні цілі (гасла, декларації), однак вони недостатньо підкріплені ґрунтовним аналізом і розрахунками. В результаті, плани так і залишаються планами, а

керованість соціально-економічними процесами в державі продовжує залишатися низькою.

Так, за результатами проведеного Рахунковою палатою державного аудиту ефективності використання бюджетних коштів, які виділялися для забезпечення діяльності органів державного управління у сфері освіти і науки, молоді та спорту у 2010-2011 роках виявлено, що використання бюджетних коштів здійснювалося в умовах організаційних і структурних змін та крайньої обмеженості фінансових ресурсів [108]. Саме недосконаліть чинного законодавства негативно вплинула на результативність діяльності даних державних органів та ефективність використання ними бюджетних коштів.

Оптимізація центральних органів виконавчої влади ставила за мету скорочення управлінського апарату та зменшення бюджетних витрат на його утримання [108]. У ході реформи кількість державних органів, які здійснюють формування і реалізацію державної політики у сфері освіти і науки, молоді та спорту, зменшилася з 10 до 6, а чисельність їхніх працівників – майже у 1,5 раза [108]. Проте економії коштів державного бюджету не відбулося. В цілому бюджетні видатки на забезпечення діяльності державних органів у цій сфері збільшилися у 2011 році на 14,1 млн. грн., або 23,5 відсотка [108]. При цьому забезпечення фінансовими ресурсами державних органів зазначеної сфери було вкрай недостатнім.

При визначенні чисельності працівників не було проведено детального аналізу покладених на новостворені державні органи повноважень, що ускладнило реалізацію функцій державного управління в окремих сферах. У ході реорганізації Державного департаменту інтелектуальної власності у відповідну Державну службу чисельність працівників зменшилася майже в 1,5 рази [108].

Видима простота формування складових адміністративної реформи є доволі уявною, адже їй властиві істотні ускладнення. Основні ускладнення,

які можуть виникнути при визначенні основних параметрів адміністративної реформи, та шляхи їх подолання наведені у табл. 3.7.

Таблиця 3.7 – Можливі проблеми аудиту ефективності етапу планування адміністративної реформи за основними складовими

Можливі проблеми	Вирішення
Мета	
• мети може не існувати; • мета може бути невиразною або розгалужуватися на кілька відносно самостійних цілей, що можуть конфліктувати одна з одною; • мета може бути замінена неформальною, що вступає в протиріччя з формальною; • мета може не стосуватися даного завдання; • мета може змінюватись з часом; • мета окреслена в загальних термінах, тому важко чітко визначитися, що вважається прийнятним ступенем результативності діяльності.	• докласти всіх можливих зусиль для формування максимально точного розуміння мети.
Завдання	
• відсутність чіткого формування завдань; • завдання не відповідає меті; • завдання можуть бути невиразними або розгалужуватися на кілька, які можуть конфліктувати один з одним; • завдання може змінюватись з часом.	• сформувати основні завдання, виходячи із найбільш раціонального шляху реалізації проекту; • перевірити чи контр-завдання не порушують логіку реалізації реформи. Уточнити необхідність реалізації завдань, що не відповідають меті реформи; • в умовах нечіткого викладення завдань уточнити їх сутність або виходити із найбільш раціонального їх розуміння • несвоєчасність реалізації завдань, які змінюються з часом, вважати провалом.
Етапи	
• основні етапи не визначені; • відсутність чітких меж етапів; • завдання окремих етапів не визначені або не відповідають за суттю зазначеним етапам.	• сформувати етапи, виходячи із логіки реалізації завдань реформи; • визначити точний перелік заходів по етапах з зазначенням часових меж; • уточнити критерії формування етапів.

Продовження таблиці 3.7

Критерії	
• критерії реалізації реформи відсутні або носять загальний характер; • критерії чітко визначенні, проте в умовних одиницях і не мають економічного сенсу.	• оцінка ефективності реалізації адміністративної реформи має здійснюватися за критеріями економічної ефективності.
Відповідальний орган	
• відсутність відповідального органу; • завдання та функції відповідального органу не відповідають меті проекту.	• визначити відповідальний орган, виходячи із його завдань і функцій.
Фінансове забезпечення	
• невизначені джерела фінансового забезпечення; • недостатність фінансового забезпечення; • невизначені строки формування відповідних фінансових потоків; • фінансова недооцінка окремих складових проекту.	• уточнити джерела фінансування. За умови відсутності даної інформації вважати, що все фінансування адміністративної реформи відбувається за рахунок державного бюджету; • вказати на відповідні фінансові та часі лаги та необхідність пошуку можливостей їх подолання; • для недооцінених складових проекту встановити фінансове забезпечення за найвищими нормативами. Внести відповідні корективи у плани фінансування.

Джерело: аналіз матеріалів статей [126, 121, 120]

Аналіз попередніх спроб проведення адміністративної реформи в Україні та її сучасного стану надасть можливість уникнути повторення помилок на наступних етапах реформування апарату державного управління. В Україні рушійною силою адміністративної реформи має стати відповідне законодавство в поєднанні з впровадженням сучасних методів управління для підвищення ефективності роботи органів держаної влади і що, як результат, сприятиме поліпшенню добробуту громадян та суспільства в цілому [12].

Високо оцінюючи результати видатних економістів, які займалися вирішенням даної проблеми [1, 13, 17], маємо зауважити про необхідність розробки механізму оцінки ефективності організаційних реформ в країні, який би узагальнював науково-методичні напрацювання по даному питанню та

повністю б відповідав сучасному стану, а також сприяв оптимізації управлінських процесів в майбутньому. Становлення ефективної системи державного аудиту ефективності, на чолі з Рахунковою палатою, є одним із складових успішного проведення адміністративної реформи в Україні. В той же час, необхідно зауважити, що становлення ефективної системи неможливе без обґрунтування стратегії її розвитку, формування методологічних та методичних основ функціонування вищого органу зовнішнього фінансового контролю, удосконалення форм і методів здійснення контрольно-аналітичних дій, спрямованих на підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів.

Одним з таких видів державного аудиту ефективності є аудит ефективності адміністративної реформи, який сприятиме належному виконанню передбачених етапів реформи. Проблема зовнішнього незалежного фінансового контролю державних організаційних перетворень потребує не вибіркового, а повноцінного комплексного аналізу, який би повною мірою міг висвітлити всі позитивні та негативні моменти процесу, надаючи, в свою чергу, можливість швидкого реагування на потенційні проблеми. Державний аудит ефективності в даному випадку має відігравати ключову роль як незалежне і достовірне джерело інформації для парламентаріїв і комітетів про надійність системи контролю за розпорядженням і використанням державних фінансових ресурсів. Ми вважаємо, що висновки Рахункової палати за результатами проведення державного аудиту ефективності адміністративної реформи повинні підвищити результативність проведення реформи апарату державного управління.

Результати аудиту ефективності мають бути враховані при реформуванні засад державного управління Україною, проте, в той же час, необхідно чітко визначити ступінь впливу аудиту ефективності на процес реалізації адміністративної реформи. На нашу думку, аудит ефективності може сприяти адміністративній реформі кількома способами:

• пропозиції з реформування – прийняттю або зміні – законодавства в сфері контролю державних фінансів;

• представлення незалежних і достовірних звітів законодавцям про хід реалізації ініціатив у сфері реформування державного управління або про відсутність прогресу в цій сфері;

• представлення звітів, що ілюструють на конкретних прикладах, як міністерства та відомства можуть оптимізувати свої витрати або краще збирати доходи.

В свою чергу, одним із основних завдань державного аудиту має бути проведення аналізу та виявлення відхилень щодо яких, будуть надаватися відповідні пропозиції щодо їх подолання та подальшого уникнення. Такий підхід забезпечить досягнення поставленої мети на кожному етапі реформи. Виходячи з усього вище сказаного, пропонуємо наступний алгоритм проведення державного аудиту ефективності адміністративної реформи, представлений на рис 3.1.

Запропонований алгоритм зосереджений на необхідності проведення державного аудиту ефективності всього періоду реалізації адміністративної реформи з поточним виявленням відхилень на всіх етапах її реалізації та пошуку шляхів оптимізації функціонування адміністративного апарату. Кінцевий висновок про успішність реалізації адміністративної реформи може бути винесений лише по завершенні її реалізації, проте ще на етапі планування мають бути встановлені критерії за якими можна судити про успішність проточної реалізації. Розглянемо більш детально кожну складову алгоритму.

Безперервний процес аудиту ефективності адміністративної реформи нами пропонується розбити на основні етапи, представлені на рис. 3.2. Безумовно першим етапом проведення аудиту є аналіз правильності виявлення необхідності проведення адміністративної реформи, який може включати наступні складові:

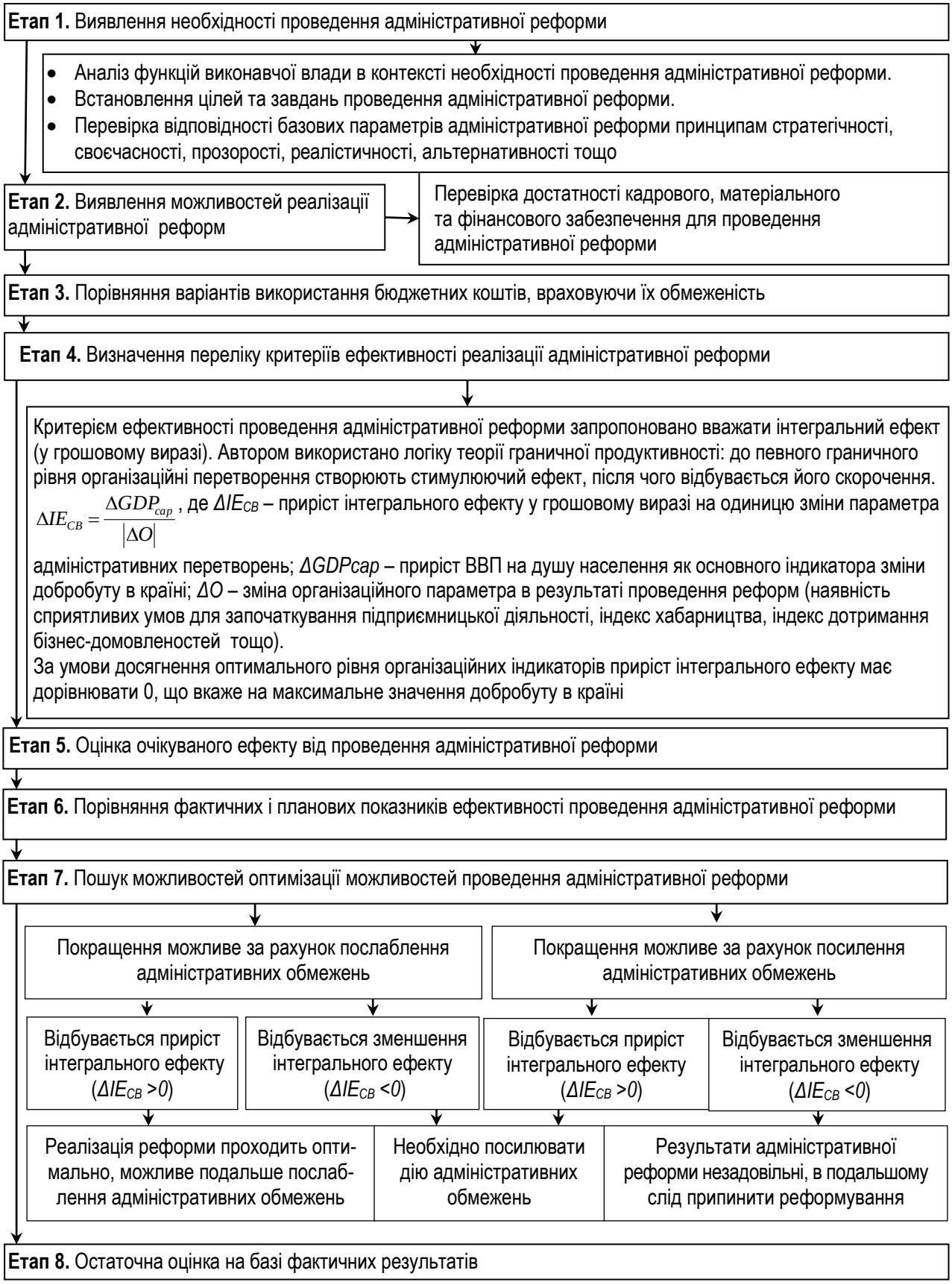

Рисунок 3.2.– Алгоритм оцінювання ефективності реалізації адміністративних реформ при проведенні ДАЕ

1. Аналіз функцій виконавчої влади в контексті необхідності проведення адміністративної реформи.
2. Встановлення цілей та завдань проведення адміністративної реформи.
3. Перевірка відповідності базових параметрів адміністративної реформи принципам стратегічності, своєчасності, прозорості, реалістичності, альтернативності тощо.

Важливою складовою реалізації першого кроку державного аудиту ефективності адміністративних реформ є окреслення основних засад планування таких реформ. Таке окреслення може відбуватися за допомогою визначення основних принципів проведення державних організаційних проектів. Наведені в табл. 3.8 принципи реалізації державних організаційних проектів, на нашу думку, формують цільову спрямованість всіх державних організаційних реформ та окреслюють основні положення, якими мають керуватися при їх впровадженні. Таке удосконалення необхідно через неможливість нехтування основними цільовими та легітимними засадами при визначенні кінцевого ефекту та проведенні аудиту.

Після завершення аналізу необхідності проведення адміністративної реформи відбувається оцінка виявлення можливостей її реалізації за всіма видами кадрового, матеріального та фінансового забезпечення.

Для другого етапу проведення аудиту ефективності адміністративної реформи будуть характерні інші задачі і критерії. На даному етапі відбувається фактична реалізація проекту, для успішної реалізації якої необхідне повноцінне і своєчасне ресурсне забезпечення. Відповідно, основна проблема державного аудиту ефекивності на даному етапі полягає у виявленні відхилень у ресурсному забезпеченні як за часовим критерієм, так і за його повнотою у всіх можливих проявах.

Наступним кроком є порівняння варіантів використання бюджетних кошів з вибором варіанту з найменшою альтернативною вартістю, що свідчить про оптимальність витрачання дефіцитних державних фінансових ресурсів.

Таблиця 3.8 – Принципи проведення державних організаційних проектів

№	Принцип	Значення
1	*Стратегічність*	Конкретні дії, кроки, етапи проведення реформ повинні бути підпорядковані досягненню основних цілей перетворень, ясно і чітко сформульованих на початку реформ.
2	*Державність*	Проведені реформи повинні розглядати державу як гаранта ряду життєво важливих інтересів суспільства, повинні знаходити міру між організацією та самоорганізацією соціальних процесів, виходячи з реального стану суспільства, а не ідеальних схем.
3	*Реалістичність*	Відповідно до цього принципу, керівники, які планують та проводять реформу, повинні мати реальні оцінки можливих виграшів і втрат від реформування і ймовірностей успіху і провалу перетворень.
4	*Своєчасність*	Принципове значення в ході проведення реформ має прив'язка темпу перетворень до відповідно періоду соціальних, економічних, соціально-психологічних процесів, від яких залежить успіх реформ, реалістичність планування в часі.
5	*Альтернативність*	При проектуванні і проведенні реформ такого масштабу як адміністративна необхідним є аналіз альтернативних сценаріїв реакції соціальної системи на проведені перетворення
6	*Прозорість*	Проведення реформи в сучасній Україні, їх підтримка безпосередньо пов'язані з відкритістю, доступністю інформації про проведені перетворення, про їхні цілі, витрати і очікуваний економічний і соціальний ефект.
7	*Синергетичність*	При плануванні та проведенні одночасно декількох реформ слід враховувати взаємодію результатів проведених перетворень і виділити провідні змінні (параметри порядку), вплив на яке є вирішальним для успіху реформ.
8	*Суб'єктність і особиста відповідальність*	Виходячи з цього принципу, керівники, які очолюють процес реформування, розробки реформ, експертні групи, що схвалили проект, повинні бути відомі і нести особисту відповідальність за результати проведених перетворень.
9	*Принцип висококваліфікованих кадрів для державного апарату*	Для корінних перетворень, для державних реформ має бути підготовлений кадровий резерв, здатний вирішувати не тільки оперативні завдання сьогоднішнього дня, а й бути готовим до вирішення завтрашніх завдань, до реалізації нових стратегій.

Джерело: аналіз матеріалів статей [117]

Якщо попередні етапи можуть бути оцінені за бінарною або порівняльною схемою, то подальша оцінка потребує більшої точності та детальніших розрахунків, адже за однобічною оцінкою не завжди можна

судити про ефективність використання державних фінансових ресурсів. Відповідно, на четвертому етапі відбувається визначення переліку критеріїв ефективності реалізації адміністративних реформ.

Показником, що відображає ефективність використання державних фінансових ресурсів при проведенні адміністративних реформ, на нашу думку, має стати приріст інтегрального ефекту у грошовому виразі на одиницю зміни параметра адміністративних перетворень, аналітика розрахунку якого представлена на рис. 3.3.

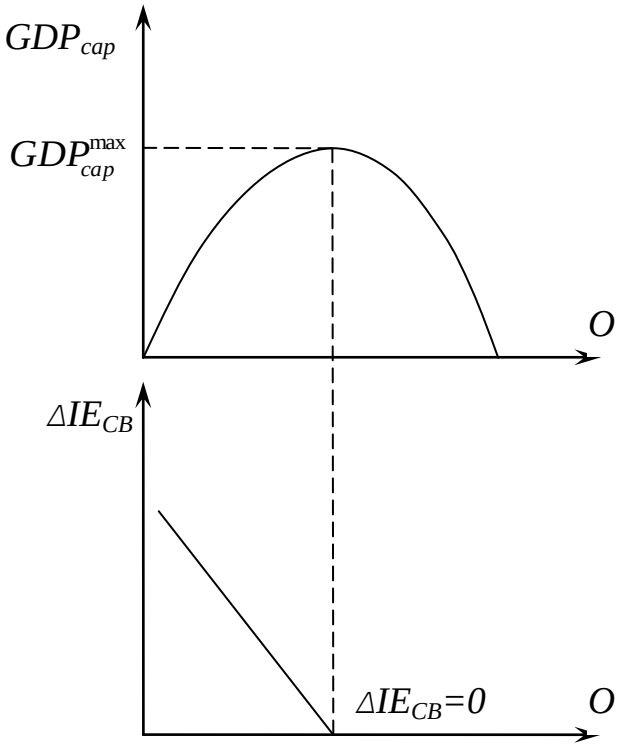

Рисунок 3.3 – Вплив зміни організаційних параметрів на приріст ВВП на душу населення

Щодо його сутності, то тут нам необхідно детальніше розглянути вплив зміни організаційних параметрів, які зазнають зміни в результаті адміністративної реформи, на добробут держави в цілому. Його динаміка в загальному вигляді представлена на рис. 3.2.

Рис. 3.2. ілюструє той факт, що нарощення організаційних параметрів в результаті проведення адміністративних реформ має позитивний вплив лише до певної межі, перетинання якої буде призводити до зниження загального добробуту. Даний момент широко розкритий в теорії граничної продуктивності [35].

При проведенні аудиту ефективності реалізації державних організаційних проектів в його основу, ми пропонуємо, покласти критерії досягнення наступних результатів:

1. Створення оптимальної структури і системи розподілу функцій органів контролю державних фінансів

1.1. Оптимізація структури та чисельності державного апарату та підвідомчих організацій

1.2. Оптимізація виконання функцій виконавчої влади на основі результатів функціонального огляду

1.3. Оптимізація ділових процесів та впровадження адміністративних регламентів і стандартів державних послуг

2. Підвищення професіоналізму, престижу і конкурентоспроможності державної служби

2.1 Створення умов для оптимального організаційно-правового забезпечення державної служби

2.2. Визначення обов'язків, повноважень і мір відповідальності державних службовців на основі посадових (службових) регламентів

2.3. Впровадження нових методів планування, фінансування, стимулювання та оцінки діяльності державних службовців, раціональне використання ресурсів у системі держслужби

2.4. Забезпечення відкритості державної служби в інтересах розвитку громадянського суспільства та зміцнення держави

2.5. Застосування ефективних методів підбору кваліфікованих кадрів для державної служби, оцінки результатів службової діяльності державних службовців, а також створення умов для їх посадового (службового) росту (і т.д.)

3. Підвищення ефективності та результативності бюджетних витрат

4. Зміцнення механізмів прозорості і зовнішньої підзвітності органів державного управління

4.1. Підвищення прозорості та відкритості органів державної влади

4.2. Посилення системи зовнішньої підзвітності

Порушення логіки проведення реформи може призвести до неодноразової структурної перебудови органів виконавчої влади, втрати часу

і бюджетних коштів. Це створює сприятливі передумови для утворення додаткових органів влади, дублювання (або невиконання) окремих функцій.

Проведення адміністративної реформи має супроводжуватися роз'ясненням її цілей, завдань та результатів громадянам України. Інформування населення про плани Уряду підвищить прозорість процесу прийняття важливих державних рішень, і в кінцевому підсумку – забезпечить суспільну підтримку перетворень у сфері державного управління. До того ж проведення адміністративної реформи має сприяти підвищенню добробуту населення, надійному захисту прав і свобод громадян, забезпеченню стійкого соціально-економічного, політичного та гуманітарного розвитку України на рівні європейських стандартів. Оновлені владні структури повинні забезпечувати ефективне управління не лише цивільною, але й воєнною сферами, причому і в мирний, і у воєнний час.

Важливо також пам’ятати, що оцінювання ефективності визначається не лише за фактичними результатами, а й досягненням планових значень. Отже, п’ятий етап, який полягає у оцінці очікуваного ефекту від проведення адміністративної реформи є вкрай важливим. На шостому етапі відбувається порівняння фактичних результатів із запланованими значеннями, що надає відповідь на питання ступеня досягнення встановлених цілей.

Після завершення оцінки ступеня досягнення встановлених результатів виникає питання подальшого реформування адміністративного апарату управління, що обумовлено мінливістю екзогенних та ендогенних чинників, що враховано у запропонованому нами алгоритмі в ході проведення сьомого етапу. На даному етапі ми маємо також звернутися до показника приросту інтегрального ефекту від проведення адміністративних реформ та проаналізувати причини (послаблення або посилення адміністративних обмежень) його зміни. В результаті проведеного аналізу, якщо приріcний показник не зазначає змін, то така ситуація вказує на досягнення оптимального стану. Проте такий стан зустрічається вкрай рідко,

а отже представлений акцент на зміні адміністративних обмежень є цілком виправданим.

Лише за умови проходження всіх зазначених етапів можна сформувати остаточну оцінку ефективності використання державних фінансових ресурсів, що і відбувається на кінцевому восьмому етапі. Остаточна оцінка формується за методичним підходом, описаним на етапі 4.

Запропонований алгоритм має істотну перевагу у порівнянні з існуючими підходами до проведення аудиту ефективності адміністративних реформ та організаційних перетворень, адже враховує: 1) специфіку безперервності трансформації адміністративного апарату та організаційних процесів в управлінні державою; 2) надає можливість оцінювання ефективності використання державних фінансових ресурсів та 3) дозволяє виявити можливості оптимізації проведення адміністративних реформ.

Важливість та роль проведення адміністративних реформ чітко розуміється не лише в межах нашої країни, але й на світовому рівні. Так, затягування процесу реорганізації відомств та безсистемна передача повноважень призвели до втрати контролю за станом реалізації проектів міжнародної технічної допомоги у зазначеній сфері. Колишнє МОН відповідало за виконання проекту МБРР «Рівний доступ до якісної освіти в Україні» і ще 24 проектів, що фінансуються урядами та урядовими структурами низки зарубіжних країн, у т.ч. США, Канади, Японії, Євросоюзу [18, 81]. Однак МОНмолодьспорту інформацією про стан реалізації проектів та обсяги виділених і використаних коштів не володіє.

Отже, як висновок, можемо зазначити, що в Україні неодноразово були зроблені кроки, спрямовані на підвищення ефективності діяльності органів виконавчої влади, проте досі вони не увінчалися успіхом. Була порушена логіка проведення адміністративної реформи: ліквідація і реорганізація міністерств, інших центральних органів виконавчої влади проводилися без попереднього визначення їх функцій; скорочення державних службовців відбувалося директивно, а не на підставі реальних потреб у їх чисельності, не

вдалося забезпечити достатню методологічну та інформаційну підтримку адміністративної реформи. А отже, для досягнення поставлених цілей необхідно процес контролювати. Необхідно визначати всі можливі відхилення, визначати причини їх настання та пропонувати можливі варіанти виходу з даної ситуації, а також попереджувати настання їх в майбутньому. Саме цим і повинна займатися Рахункова палата проводячи аудит ефективності адміністративної реформи.

Висновки до третього розділу

1. При розгляді проблеми вибору оптимальної форми зовнішнього незалежного фінансового контролю, що надавала б найбільш повне та інформативне представлення про ефективность використання державних фінансових ресурсів, визначено, що зазначеним вимогам повною мірою відповідає державний аудит ефективності. Визначено, що базою для оцінки за результатами аудиту ефективності має бути інтегральний ефект від реалізації проектів, пов’язаних із використанням державних фінансових ресурсів.
2. З метою розв’язання теоретичних розбіжностей щодо процедури аудиту ефективності, розглянуто сутність поняття «інтегральний ефект». Визначено, що в літературі зустрічається виокремлення соціального, організаційного та економічного ефектів від реалізації проектів. В результаті аналізу, запропоноване власне розуміння поняття інтегрального фекту від реалізації проектів, пов’язаних із використанням державних фінансових ресурсів під яким запропоновано розуміти організаційно-соціальний економічний результат, що одержується в результаті реалізації державних проектів,

які потребують державних фінансових ресурсів, обумовлений функціями та цілями функціонування держави.

3. На базі критичного аналізу сутності функцій держави, індикаторів ефективності реалізації соціально-економічних проектів сформовано науково-методичний підхід до визначення інтегрального ефекту від реалізації проектів, пов’язаних із використанням державних фінансових ресурсів, що вираховується як результат сукупної дії економічних, соціальних, організаційних та екологічних чинників. Визначено перелік основних чинників, що формують інтегральний ефект від реалізації державних цільових програм і проектів, які портребують державних фінансових ресурсів. За харкетром дії відокремлено чинники, чій вплив розглядається як конструктивний та такі, що розглядаються як деструктивні.
4. Проведений аналіз стану реалізації державних програм та проектів дозволив зробити висновок про істотну нерезультативність їх проведення, що обумовлено або неповною їх реалізацією, або недосягненням запланованих результатів реалізації проектів. Бальну оцінку цільової спрямованості визначено як основу для проведення аудиту ефективності реалізації державних програм та проектів. Такий висновок надає істотної практичної значущості одержаним результатам, адже істотно переносить акценти у бік економічної доцільності реалізації зазначених проектів.
5. З метою удосконалення методичного забезпечення процедури державного аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів розроблений науково-методичний підіхід до визначення впливу неповного та несвоєчасного фінансового забезпечення на величину інтегрального ефекту у грошовму виразі.
6. Базуючись на результатах розгляду проведення адміністративної реформи в Україні, зроблено висновок про необхідність запровадження алгоритму проведення аудиту ефективності

адміністративної реформи. В межах запропонованого алгоритму розроблений перелік етапів проведення аудиту ефективності адміністративної реформи, що окреслює основні положення, що мають бути враховані при її впроваджені.

7. Проведений аналіз сучасного стану реалізації державних програм та проектів на прикладі Адміністративної реформи в Україні 1998-2010 рр. З'ясовано, що, незважаючи на стратегічну важливість проведення зазначеної реформи, вагому нормативно-правову базу, встановлення основних цілей її проведення, для її фактичної реалізації характерним є відсутність чітких завдань та плану проведення адміністративної реформи, невизначеність поточних показників її плинності та реалізації, розмитість вихідних результатів від її проведення. Визначено, що одним з ключових моментів реалізації адміністративної реформи в майбутньому має стати відкритість та прозорість її проведення для населення України, що є основною запорукою повернення довіри до влади та формування свідомості громадянина.

Основні положення, які стосуються даного розділу опубліковані в наступних роботах автора [53,108,109,110,112,113, 114]

ВИСНОВКИ

У дисертації представлено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення науково-методичної задачі, що полягає в удосконаленні організаційних механізмів функціонування системи державного аудиту ефективності в Україні та науково-методичних засад оцінювання ефективності володіння, розпорядження та користування державними фінансовими ресурсами.

За результатами дисертаційного дослідження сформовано наступні висновки:

1. Існуюча система ДФК України сьогодні є неефективною, про що свідчить зростання обсягів нецільового та неефективного використання державних фінансових ресурсів. Розгляд ДФК з позиції системного підходу виявив наявність диспропорцій у розвитку двох його базових складових: зовнішнього незалежного та внутрішнього фінансового контролю. Засади проведення внутрішнього фінансового контролю на сьогодні є більш розробленими та регламентованими, ніж в сфері ЗФК.
2. ЗФК слід розуміти не як процес, інститут або форму ДФК, а як впорядковану та узгоджену сукупність суб'єктно-об'єктних взаємозв'язків з приводу здійснення незалежних контрольно-аналітичних заходів від імені та в інтересах суспільства, при умові обов'язкового оприлюднення одержаних результатів.
3. ДАЕ є специфічною формою ЗФК, яку слід розуміти як систему взаємозв'язків між вищим органом (в Україні – Рахунковою палатою) та підконтрольними суб'єктами, які виникають під час незалежного контролю за використанням державних фінансових ресурсів при організації бюджетного процесу, виконанні окремих

державних функцій органами виконавчої влади, реалізації державних та місцевих програм та проектів тощо.

4. Систему ДАЕ слід розглядати через поєднання структурного підходу (впорядкування функціонально-цільового забезпечення: мети, суб'єкта, об'єкта, завдань, принципів, функцій, видів) та процесного підходу (відображає взаємодію визначених складових на всіх етапах проведення контрольно-аналітичних процедур).
5. Рівень незалежності Рахункової палати як вищого органу ЗФК в Україні на сьогодні є недостатнім, про що свідчить результат розрахунку інтегрального індикатора (він склав 43,75%, тоді як його значення для Іспанії, Чеської Республіки, Молдови, Румунії є набагато вищими). Для збільшення рівня незалежності Рахункової палати в Україні слід сконцентрувати зусилля на реформуванні організаційної та функціональної складових (рівень незалежності за цими параметрами складає 70% і 55 % відповідно, тоді як рівень фінансової незалежності є високим – 100%).
6. Вітчизняна нормативно-правова база проведення ДАЕ потребує істотної гармонізації у відповідності до міжнародних стандартів. В першу чергу, це стосується Законів України «Про систему державного фінансового контролю» та «Про Рахункову палату».
7. Для визначення інтегрального ефекту від витрачання державних фінансових ресурсів запропоновано використати модель бінарного вибору, яка дозволить оцінити приріст ряду макроіндикаторів, об'єднаних за групами: економічного, соціального, організаційного та екологічного розвитку. Використання державних фінансових ресурсів на Програму підготовки до проведення фінальної частини Чемпіонату Європи 2012 з футболу та Програму розвитку села виявилися неефективними (фактичні відхилення оцінюються в 3 та 6 балів відповідно, тоді як за планом вони мали б оцінюватись в 9 та 12

балів), тоді як Соціально-економічна програма будівництва (придбання) доступного житла – ефективною.

8. Невідповідність фактичного та запланованого ефекту від реалізації державних цільових програм та проектів, обумовлену впливом часових та ресурсних змін, слід враховувати при оцінюванні рівня недоотриманого ефекту. Використання державних фінансових ресурсів на реконструкцію залізно-дорожнього полотна Південної залізниці при підготовці до проведення фінальної частини Чемпіонату Європи-2012 внаслідок затримки у фінансуванні на три місяці виявилось неефективним.
9. Оцінювати ефективність проведення адміністративних реформ в Україні, слід на засадах теорії граничної продуктивності з позиції, що організаційні перетворення здійснюють позитивний вплив на приріст ВВП на душу населення в країні лише до певного граничного рівня.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Агапцов С.А. Государственный финансовый контроль и бюджетная політика Российского государства / С.А. Агапцов. – М.: Финансовый контроль. – 2004. – 264 с .
2. Адміністративне право України / В.Б. Авер'янов. – К. : Видво: «Юридична думка», 2004. – 584 с.
3. Алисов Е. А. Финансовое право Украины: учебное пособие / Е.А. Алисов. – Харьков : Эспада, 2000. – 288 с.
4. Аналітичний звіт ГоловКРУ за 2007 р. [Електронний ресурс] . – ГоловКРУ. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua.
5. Аналітичний звіт ГоловКРУ за 2008 р. [Електронний ресурс] . – ГоловКРУ. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua.
6. Аналітичний звіт ГоловКРУ за 2009 р. [Електронний ресурс] . – ГоловКРУ. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua.
7. Аналітичний звіт ГоловКРУ за 2010 р. [Електронний ресурс] . – ГоловКРУ. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua.
8. Аналітичний звіт ГоловКРУ за 2011р. [Електронний ресурс] . – ГоловКРУ. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua.
9. Анисимов А.А. Финансовый контроль в капиталистических странах / А.А. Анисимов. – М. : Финансы, 1966. – 99 с.
10. Аренс ЕА. Аудит: Пер. с англ. / Е.А. Аренс, Дж.К. Лоббек. – М.: Финанси й статистика, 1995. – 560 с.
11. Атаманчук Г.В. Теория государственного управления : курс лекций / Г.В. Атаманчук. – М. : Юрид. лит., 1997. – 400 с.
12. Бажал Ю.М. 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.

13. Бариніна-Закірова М.В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС / М.В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – № 6. – С. 9-14.
14. БаріністаЗакіроваМ.В. Нотатки про методи урядового фінансового контролю / М.В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – №1. – С. 53–59.
15. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль, його концептуальні аспекти / І.В. Басанцов // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 11. – С. 24-32.
16. 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.
17. Басанцов І.В. Проблемні питання розвитку та перспективи формування нової моделі системи державного фінансового контролю в Україні / І.В. Басанцов, В.М. Крупа // Хмельницький : Подільський державний аграрно-технічний університет : зб. наук. пр. – № 15. – 2007. – С. 432-437.
18. Безсистемний підхід до системних перетворень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish /article/16739286
19. Белоколодов Н. Необходима системность / Н. Белоколодов // Президентский контроль. – 1997. – № 4. – С. 14.
20. Битяк Ю. П. Административное право Украины / Ю.П. Битяка. – Харьков : Право, 2003. – 576 с.
21. Білик М.Д. Управління фінансами державних підприємств / М.Д. Білик. – К.: «Знання», 1999. – 428 с.
22. Боди З. Финансы / Зви Боди, Роберт Мертон. – 2007. – 592 с.
23. Бодюк А.В. Методи фінансового контролю / А.В. Бодюк // Фінансовий контроль. –2005. – №1. – С. 50–53.

24. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.
25. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика / В.В. Бурцев. – М., 2002. – 206 с.
26. Бюджетний кодекс [Електронний ресурс] – Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2542-14.
27. Василик О.Д. Державні фінанси України / О.Д. Василик: навчальний посібник. – К. : Вища школа. –1997 – 383 с.
28. Васильева Т.А. Методологические проблемы определения экономической эффективности инвестиций / Т.А. Васильева, Т.А. Карпищенко // Вісник СумДУ.– 1998. – № 3(11). – С. 59-65.
29. Васильева Т.А. Сравнительный анализ подходов к определению критериев эффективности инвестиций / Т.А. Васильева, В.Н. Боронос // Механізм регулювання економіки, економіка підприємства та організація виробництва : збірник наукових праць Сумського державного університету – 2000. – Випуск 3(2000). – С. 93-97.
30. Виговська Н.Г. Концепція державного фінансового контролю в Україні: методологічне забезпечення / Н.Г. Виговська // Фінансовий контроль в Україні: матеріали Всеукр. наукової конфер. / МОН України, Терноп. держ. техн. ун-т (Тернопіль, 22-24 квітня 2007 р.). – Галицький економічний вісник. – № 3. – 2007. – С. 173-178.
31. Виговська Н.Г. Обґрунтування та вимоги до Концепції державного фінансового контролю / Н.Г. Виговська // Галицький економічний вісник. – 2008. - № 5 (20). – С. 172-177.
32. Виговська Н.Г. Напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні / Н.Г. Виговська. – Збірник наукових праць «Зовнішня торгівля. Економічна безпека» / Вищий навчальний заклад «Університет економіки та права «КРОК». – 2011. – Вип. 6. – С. 12-20.

33. Вітвицька Н С. Державний фінансовий контроль / Н.С. Вітвицька, І.Ю. Чумакова, М.М. Коцупатрий, М.Т. Фенченко. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.
34. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР / Э.А. Вознесенский. – М. : Юрид. лит., 1973. – 134 с.
35. Гальперин В.В. 50 лекций по микроэкономике / В.В. Гальперин, В.М. Гальперин. – СПб. : Экономическая школа, 2004. – 860 с.
36. Гаращук В.М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні: дис. доктора юрид. наук : 12.00.07 / В.М. Гаращук. — Х., 2003. — 413 с.
37. Германчук П.Г. Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит / П.Г. Германчук, Б. І. Стефанюк. – К. : АВТ, 2004. – 424 с.
38. Головань М.М. Державний фінансовий контроль і його реформування / М.М. Головань // Фінанси України. – 2003. – № 9 – С. 136.
39. Голоана влада реформи – гіперцентралізація влади [Електронний ресурс]. Режим доступа : http://gazeta.dt.ua/POLITICS/golovna_vada_reformi__gipertsentralizatsiya_vladi.html
40. Городецький А. Формирования единой системы государственного финансового контроля / А. Городецький, А. Морукова // Вопросы экономики. – 2004. – № 1. – С. 85-97.
41. Грачёва Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля : автореф. дисс. на соискание уч. степени д-ра юрид. наук / Е.Ю. Грачёва / Московская государственная юридическая академия. – М., 2000. – 38 с.
42. Грязнова А.Г Финансы / А.Г. Грязновой, Е.В.Маркиной – М. : Финансы и статистика, 2006. – 504 с.
43. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. Посіб. [для студ.вищ.навч.закл.] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрий. –

К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.Давидов Г. М. Аудит / Г. М. Давидов. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2002. – 363 с.

44. Данилевский Ю.А. Государство и финансовый контроль / Ю.А. Данилевский, Л.Н. Овсянников. – М. : Научно-исследовательский финансовый институт Минфина РФ, 2003. – 248 с.
45. Декларация тысячелетия Организации объединенных наций [Електронний ресурс]. Режим доступа : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_621
46. Державне управління в Україні / В. Б. Авер'янов. – К., 1998. – 432 с.
47. Дорош Н.І. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н.І. Дорош // Фінанси України. – 1998. – №1. – С. 49.
48. Дрозд І.К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово-економічного контролю / І.К. Дрозд // Фінанси України. – 2006. – №3. – С.135–140.
49. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. – К. : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2007. – 304 с.
50. Иванова Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике / Е.И. Иванова. – М.: КНОРУС, 2009. – 20 с
51. Економічна безпека України (аналітична доповідь) / авт. колектив: В.В. Роговий, А.Ю. Сменковський, І.Ф. Гнибіденко [та ін.]. – К. : «Дар», 2006. – 280 с.
52. Єпіфанов А.О. Бюджет і фінансова політика України / А.О. Єпіфанов, І.В. Сало, І.І. Д'яконова. – К. : Наукова думка, 1997. – 304 с.
53. Жирна Ж.А. Удосконалення методики аудиту ефективності державних програм і проектів / Ж.А. Жирна // Аспекти соціально-економічного розвитку транзитивної економіки : монографія / під ред. д.е.н., професора О. О. Непочатенко (Частина 1). – Умань : Видавець «Сочінський», 2011. – С. 83–90

54. Жирна Ж.А. Актуальні проблеми запровадження державного аудиту в Україні / Ю.Б. Слободяник, Ж.А. Жирна // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок: глобалізація та євроінтеграція : збірник наукових праць / НАН України. Ін-т регіональних досліджень; редкол.: відп. ред. Є. І. Бойко. – Львів, 2008. – Вип. І (69). – С. 467–472
55. Жирна Ж.А. Порівняльний аналіз організації діяльності вищих органів фінансового контролю зарубіжних країн та України / Ж.А. Жирна // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики : збірник наукових праць. – Випуск 1(8)/2010. – Частина ІІ. – Харків, 2010. – С. 68–72
56. Жирна Ж.А. Становлення системи державного аудиту в Україні / Ж.А. Жирна // Науковий вісник Ужгородського університету. – (Серія «Економіка»). Спеціальний випуск 29 (Частина 2). – Ужгород, 2010. – С. 232–235
57. Жирна Ж.А. Теоретико-правові аспекти запровадження аудиту ефективності / Ж.А. Жирна // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок України: стабілізація та євроінтеграція : збірник наукових праць / НАН України. Ін.-т регіональних досліджень; редкол. : відп. ред. Є. І. Бойко. – Львів, 2010. – Вип. 1 (81). – С. 558–567
58. Жирна Ж.А. Необхідність побудови та сутність системи державного аудиту в Україні / Ж.А. Жирна // Економічні науки. – (Серія «Облік і фінанси») : збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. – Випуск 7 (25). – Ч. 4. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З. В. – Луцьк, 2010. – С. 207–218
59. Жирная Ж.А. Методические основы проведения аудита эффективности / Ж.А. Жирная // БИЗНЕС ИНФОРМ. – 2010. – № 12. – С. 107–110
60. Жирна Ж.А. Сутність державного аудиту як складової державного фінансового контролю / Ж.А. Жирна // Розвиток України в XXI

столітті: економічні, соціальні, гуманітарні та правові проблеми : тези доповідей Міжнародної інтернет-конференції. – Тернопіль, 2008. – С. 171–174

61. Жирна Ж.А. Розвиток системи державного фінансового контролю в Україні / Ж.А. Жирна // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник тез доповідей XI Всеукраїнська науково-практичної конференції (30–31 жовтня 2008 р.) : у 2 томах / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». – 2-ге видання, доповнене. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – Т. 2. – С. 23–24
62. Жирна Ж.А. Зарубіжний досвід проведення аудиту ефективності / Ж.А. Жирна // Актуальні проблеми фінансової системи України : збірник тез доповідей та виступів VII Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів і студентів (23 квітня 2010 р.). – Том II. – Черкаси : ЧДТУ, 2010. – С. 276–278
63. Жирна Ж.А. Система державного аудиту / Ж.А. Жирна // Особливості функціонування національних фінансових систем в умовах поглиблення глобалізаційних процесів : матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції: в 2 ч. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2010. – Ч. I. – С. 240–243
64. Жирна Ж.А. Проблема забезпечення принципу незалежності вищого органу державного аудиту / Ж.А. Жирна // Система контролю в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя : матеріали науково-практичної конференції, 11 червня 2010 р. / Тернопільський національний економічний університет / Михайло Семенович Пушкар (заг. ред). – Тернопіль, 2010. – С. 103–106
65. Жирна Ж.А. Визначення системи критеріїв для аудиту ефективності / Ж.А. Жирна // 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. 80–81.

66. Жуков В.А. Государственный финансовый контроль / В.А. Жуков, С.П. Опенышев. – М., 1999. – 385 с.
67. Журавка Ф.О. Міжнародні фінанси [Текст] : навч.посіб./ [І.І. Д'яконова, М.І.Макаренко, Ф.О.Журавка та ін.]; за ред. М.І.Макаренка та І.І. Д'яконової. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 548 с.
68. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів : Видавництво Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.
69. Захаров В. Ещё раз о главном / В. Захаров // Президентский контроль. – 1997. – № 6. – С. 3-8.
70. Збитки від Євро-2012 для України можуть скласти 6-8 мільярдів доларів [Електронний текст]. – Режим доступу: http://www.sport.ukrinform.ua/news/p50991/?PAGEN_1=53
71. Звіт Рахункової палати України за 2000 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/34824.
72. Звіт Рахункової палати України за 2001 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/34919.
73. Звіт Рахункової палати України за 2002 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/34866.
74. Звіт Рахункової палати України за 2003 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/48395.

75. Звіт Рахункової палати України за 2004 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/374984.
76. Звіт Рахункової палати України за 2005 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/824284.
77. Звіт Рахункової палати України за 2006 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/880817.
78. Звіт Рахункової палати України за 2007 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/1146426.
79. Звіт Рахункової палати України за 2008 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./control/main/uk/publish/article/1497434.
80. Звіт Рахункової палати України за 2009 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./img/files/Zvit_2009.pdf.
81. Звіт Рахункової палати України за 2010 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./img/files/Zvit_2010.pdf.
82. Звіт Рахункової палати України за 2011 р. [Електронний ресурс]. – Рахункова палата України. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua./img/files/Zvit_2011.pdf.
83. Ирвин Д. Финансовый контроль / Д. Ирвин. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 253 с.
84. Істоміна М.Ю. Проблеми розвитку державного фінансового контролю та напрями їх усунення [Електронний ресурс] / М.Ю. Істоміна. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz /2011_2 /u110 2ist.pdf

85. Калініченко О.В. Макроекономіка. Практикум : Навч. посіб / О.В. Калініченко, О.Д. Плотник. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 656 с.
86. Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег : пер. с англ./ Дж.М. Форд. – М. : Прогресс, 1978. – 494 с.
87. Керівні принципи з аудиту державних фінансів: збірник базових документів INTOSAI: Проект ПРООН з врядування «Доброчесність на практиці». – К., 2003. – 122 с.
88. Кириков Е.П. Конституционные основы формирования системы государственного финансового контроля в Российской Федерации (федеральной системы ГФК); Наследие [Электронный ресурс] / Е.П. Кириков : 2005 г. – Режим доступа: http://www.nasledie.ru/schetpal.
89. Коломієць В.Г. Перспективи розвитку державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / В.Г. Коломієць, О.С. Фурмат – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/ 2011_2/u1102kol.pdf.
90. Коломоєць Т.О. Фінансове право (курс лекцій для студентів юридичного факультету) / Т.О. Коломоєць. – Запоріжжя : Запорізький держ. унт, 2003. – 71с.
91. 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.
92. 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
93. Леонов С.В. Сравнительный анализ методических рекомендаций по определению экономического эффекта инвестиций / С.В. Леонов // Тезисы докладов научно-практической конференции преподавателей,

сотрудников, аспирантов и студентов экономического факультета Сумского государственного университета. – Сумы, 2001.– С.163-164.

94. Лимская декларация руководящих принципов контроля. – IX Конгресс Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ), 1977. – 10 с.
95. Макконнелл К.Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика : пер. с англ. / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю. – 14-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2003. – XXXVI, 972 с.
96. Малинецкий Г.Г. Принципы построения системы мониторинга социальной эффективности административного реформирования : [Електронний ресурс] / Г.Г. Малинецкий. – Режим доступу : http://spkurdyumov.narod.ru/Reforma.htm
97. Мамишев В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежем / В. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2003. – С. 128.
98. Мексиканская декларация независимости. XIX Конгресс INTOSAI, ноябрь 2007 года г.Мехико, Мексиканские Соединенные Штаты. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ach.gov.ru/ru/international/mexico/
99. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В.Г. Мельничук // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 36.
100. Мескон М.Х. Основы менеджмента : пер. с англ/ М.Х. Мескон, М.Альберт, Ф. Хедоури, Л.И. Евенко. – М.: Дело, 1995. – 704 с.
101. Методика проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту суб’єктів господарювання [Електронний ресурс] : Наказ Головку України від 4 серпня 2008 р. № 300. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi.

102. Методичні рекомендації щодо оцінки рівня економічної безпеки України // Національний інститут проблем міжнародної безпеки : за ред. А.І. Сухорукова. – К., 2003. – 64 с.
103. Микитюк І.С.Теоретичні положення концепції єдиної системи державного фінансового контролю / І.С. Микитюк // Вісник КНТЕУ. – 2007. – № 1. – С. 63-68.
104. Нагребельний В.П. Фінансове право України / В.П. Нагребельний, В.Д. Чернадчук, В.В. Сухонос. – Суми : ВТД «Університетська книга», 2004. – 320 с.
105. Новый иллюстрированный энциклопедический словарь. –М.: Науч. изд. «Большая Российская энциклопедия», 2001. – С. 357.
106. Овсянников Л.Н. Контроль внешний и внутренний: условия взаимодействия / Л.Н. Овсянников // Финансы. – 2008. – № 11. – С. 58-64.
107. Ожегов С.И. Словарь русского языка: 70 000. слов / С.И. Ожегов; [ред. Н.Ю. Шведовой]. – 23-е изд., (333–334) испр. – М.: Русский язык, 1990. – 917 с.
108. Олексіч Ж.А. Державний аудит організаційних реформ на рівні держави / Д. В. Олексіч, Ж.А. Олексіч // Стан та перспективи розвитку фінансової системи України : монографія / під ред. д.е.н., професора О. О. Непочатенко. – Умань : Видавець «Сочінський», 2012. – С. 46–52.
109. Олексіч Ж.А. Чистий кінцевий ефект від реалізації проектів, пов'язаних з використанням національних ресурсів / Д.В. Олексіч, Ж.А. Олексіч // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2012. – Вип. 10. – Частина 1. – С. 294–298.
110. Олексіч Ж.А. Удосконалення методичного забезпечення процедури аудиту ефективності використання національних ресурсів

[Електронний ресурс] / Д.В. Олексіч, Ж.А. Олексіч // Ефективна економіка. – 2012. – № 4. – Режим доступу : http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1082

111. Олексіч Ж.А. Організаційні засади становлення системи зовнішнього незалежного фінансового контролю в Україні / Ж.А. Олексіч // Проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту : зб. тез за матер. І Міжнар. наук-практ. конф. (11-13 трав. 2012 р., Севастополь-Житомир) / відп. ред. д.е.н., проф. О. В. Кантаєва. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – С. 177–183
112. Олексіч Ж.А. Аналіз інформаційного забезпечення реалізації цільових програм розвитку держави / Ж. А. Олексіч // Materiály VIII mezinárodní vědecko-praktická konference «Efektivní nástroje moderních věd – 2012». – Díl 2. Economike vědy. – Praha : Publishing House «Edukation and Science» s.r.o. – С. 58–60
113. Олексіч Ж.А. Термінологічні засади визначення кінцевого ефекту від реалізації проектів, пов’язаних із використанням національних ресурсів [Електронний ресурс] / Ж.А. Олексіч // Матеріали X Всеукраїнської наукової Internet-конференції студентів та113 молодих учених, присвяченої видатним вченим д.е.н., проф. І. В. Малишеву, д.е.н., проф. П. П. Німчинову. – Режим доступу : http://zsas.zhitomir.org/ru/forum
114. Олексіч Ж.А. Організаційні засади аудиту ефективності адміністративної реформи / Ж.А. Олексіч // Формування конкурентоспроможної економіки: теоретичні, методичні та практичні засади : матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 26–27 квітня 2012 р. Ч. 2. – Тернопіль : Крок, 2012. – С. 106–107
115. Опенышев С. В. Сущность, цель, задачи и функции финансового контроля / С. В. Опенышев // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2009. – № 12. – С. 56-58.
116. Орлюк О.П. Фінансове право / О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 527с.

117. Пансков В.Г. О некоторых вопросах государственного финансового контроля в стране / В.Г. Пансков // Финансы. – 2002. – № 5. – С. 56-60.
118. Пашко Л.А. Людські ресурси у сфері державного управління: теоретико-методологічні засади оцінювання /Л.А. Пашко : Монографія. – К.: Вид-во НАДУ, 2005. – 236 с.
119. 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.
120. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку / В.Ф. Піхоцький. – [Електонний режим]. – Режим доступу: http://vlp.com.ua/files/32_22.pdf.
121. Пожар Т.О. Роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю у забезпеченні бюджетної дисципліни / Т.О. Пожар // Актуальні проблеми економіки. − 2011. − № 8 (122). − С. 327−333.
122. Постников А.Е. О полномочиях органов государственной власти субъектов Российской Федерации в сфере инвестиционной деятельности /А.Е. Постников, А.В. Павлушкин, А.Е. Помазанский // Журнал российского права. – 2010. – № 7. – С. 18 – 29.
123. Придачук М.П. Методы экономического анализа затрат на получение бюджетных услуг / М.П. Придачук // Финансы. – 2006. – № 5. – С. 9-18.
124. Про державні цільові програми : Закон України від 18.03.2004 № 1621-IV [Електронний ресурс] – Верховна Рада України. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1621-15/print1361278150978217
125. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII. – [Електронний ресурс] – Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12.

126. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII. – [Електронний ресурс]. – Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12.
127. Про Рахункову палату : Закон України від 11 липня 1996 р. № 315/96-ВР. – [Електронний ресурс]. – Верховна Рада України. – Режим доступу:http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/ 16727066.
128. Про управління об'єктами державної власності : Закон України від 21.09.2006, № 185-V. – [Електронний ресурс]. – Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/185-16
129. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : Наказ України від 15 грудняі 2005р. № 3202-IV. – [Електронний ресурс]. – Верховна Рада України. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3202-15
130. Про затвердження Державної цільової програми підготовки та проведення в Україні фінальної частини чемпіонату Європи 2012 року з футболу: Постанова Кабінету Міністрів України від 14 квітня 2010 р. N 357
131. Про затвердження Державної цільової програми розвитку українського села на період до 2015 року : Постанова Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 р. N 1158
132. Про затвердження Державної цільової соціально-економічної програми будівництва (придбання) доступного житла на 2010-2017 роки : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 листопада 2009 р. N 1249
133. Про затвердження методик проведення аналізу впливу та відстеження результативності регуляторного акта Національного банку України: Постанова Кабінету Міністрів України і Національного Банку України

від 14 квіт. 2004 р. № 471 // Офіц. вісн. України. – 2004. – 30 квіт. – № 15. – С. 86-89.

134. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту окремих господарських операцій Постанова Кабінету Міністрів України від 20 травня 2009 р. № 506 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05
135. Про затвердження Стандарту Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів». Постанова Колегії Рахункової палати України від 27.12.04 №28-6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0115-05
136. Про державний фінансовий контроль: Проект Закону № 1131-2 від 18.02.2004 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=16534
137. Про державний фінансовий контроль : Проект Закону № 2020 від 08.02.2008 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1148.683.0
138. Про систему державного фінансового контролю в Україні : Проект Закону № 1131 від 03.06.2002 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?id=&pf3516=1131&skl=5
139. Про фінансовий контроль : Проект Закону № 1131-1 від 30.08.2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls /zweb2 /webproc4_ 2?id=&pf3516=1131-1&skl=5
140. Родионова В.М. Финансовый контроль / В.М. Родионова, В.И. Шлейников. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.
141. Рябухин С.Н. О некоторых актуальных проблемах правового регулирования аудита эффективности использования средств федерального бюджета / С.Н. Рябухин // Финансовый контроль. – 2006. – №6. (55).

142. Рябухин С.Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов – современная форма финансового контроля / С.Н. Рябухин // Бюллетень Счётной палаты Российской Федерации. – 2004. – № 11(83). – С. 3-7.
143. Рябухин С.Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов / С.Н. Рябухин. – М.: Наука, 2004. – С. 66-77.
144. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. д-ра юрид. наук : 12.00.07 / Савченко Л. А. – Ірпінь, 2002. – 455 с.
145. Сайт Eurosai – http://www.eurosai.org/
146. Сайт Intosai – http://www.intosai.org/
147. Сайт Групи країн з боротьби з корупцією – http://www.coe.int/t/dghl/monitoring/greco/default_en.asp
148. Сайт Державного комітету статистики України - http://www.ukrstat.gov.ua/
149. Сайт Міжнародний валютний фонд – http://www.imf.org/external/index.htm
150. Сайт Міжнародної рейтингової компанії «Business Environment Risk Intelligence» – http://www.beri.com/
151. Сайт Національного банку України - http://www.bank.gov.ua/
152. Сайт Організації безпеки та співробітництва в Євпрові – http://www.osce.org/
153. Сайт Рахункової палати України - http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/index
154. Сайт Світового банку - http://www.worldbank.org/
155. Сайт Світової незалежної, неприбуткової, організації із попередження та розв’язання криз «The International Crisis Group» – http://www.crisisgroup.org/en.aspx
156. Сакс Дж.Д. Макроэкономика. Глобальный подход : пер. с англ./ Дж.Д. Сакс, Ф.Б. Ларрен. – М. : Дело, 1996. – 848 с.

157. Саунин А.Н. Аудит эффективности государственных средств : вопросы теории и практики / А.Н. Саунин. – М. : Высшая школа, 2005. – 311 с.
158. Сивульський М.І. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: результати, проблеми та перспективи розвитку / М.І. Сивульський // Фінанси України. – 2005. – № 7. – С. 8-19.
159. 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. – Бібліогр.: с. 236-242.
160. Синюгіна Н.В. Зарубіжний досвід застосування аудиту ефективності бюджетних програм / Н.В. Синюгіна, Ю.О. Голуб // Управління розвитком. – Харків: Вид. ХНЕУ. – 2005. – №3. – С. 164-165.
161. Синюгіна Н.В. Теоретичні аспекти організації державного фінансового контролю / Н.В. Синюгіна, Ю.О. Голуб // Економіка розвитку, 2007. – №3 (43). – С.21-23
162. Синягин А. Аудит эффективности: международный опит и российские реалии [Електронний ресурс] / А. Синягин, И. Дубинина. – Режим доступу: http://bujet.ru/article/46056.php
163. Слободяник, Ю.Б. Актуальные проблемы контроля государственных финансов на современном этапе / Ю.Б. Слободяник // Соколовские чтения в Житомире: наследие и развитие идей великого ученого : сб. тезисов научной интернет-конференции, посвященной памяти Заслуженного профессора Житомирского государственного технологического университета Я.В. Соколова. – Житомир : ЖГТУ, 2011. – С. 133–136.
164. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Електронний ресурс] / Адам Смит. – Электрон. текстовые дан.. – К.: Ніка-Гейм, 2008: цв.
165. Современный толковый словар русского языка / Гл. ред. С.А. Кузнецов. – СПб.: «Норинт», 2003. – 830 с.

166. Соменков А.Д. Парламентский контроль за исполнением государственного бюджета / А.Д. Соменков. – Элиста : АПП «Джангар», – 1998. – 151 с.
167. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
168. Спицнандель В.Н. Основы системного анализа: учеб. пособие / В.Н. Спицнандель. – СПб. : «Бизнем-пресса», 2000. – 236с.
169. Степашин С.В. Государственный финасовый контроль / С.В. Степашин. – СПб. : Питер, 2004. – С.90.
170. Степашин С.В. Конституционный аудит / С.В. Степашин. – М. : Наука, 2006. – 816 с.
171. Степашин С.В. Государственный аудит и экономика будущего / С.В. Степашин. – М. : –Наука, 2008. – 608 с.
172. Степашин С.В. Власть. Демократия. Контроль / С.В. Степашин, В.А. Двуреченских, Е.А. Чегринец, Ю.А. Чернавин. – М., 2005.
173. Стефанюк І.Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С.12-19.
174. Стефанюк І. Б. Фінансовий контроль: визначення поняття і системи / І. Б. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. – №7. – С. 3-4.
175. Стещенко Д.В. Теоретичні погляди на розвиток державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Д.В. Стещенко. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2011_2/u1102ste.pdf.
176. 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.
177. Фінанси (теоретичні основи) / М.В. Грідчіна, В.Б. Захожай, Л.Л. Осіпчук. – К. : МАУП, 2004. – 312 с.

178. Фінанси: фінансово-кредитний енциклопедичний словник / А.Г. Грязнов. – М. : Фінанси і статистика, 2002. – 1045 с.
179. Форд Г. Моя жизнь, мои достижения; Сегодня и завтра : пер. с англ./ Г. Форд. – М. : Время, 1927. – 473 с.
180. Фридмен М. Количественная теория денег : пер. с англ./ М. Фридмен. – М. : Эльф пресс, 1996. – 131 с.
181. Функції держави [Електонний режим]. – Режим доступу : http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D1%83%D0%BD%D0%BA%D1%86%D1%96%D1%97_%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%B8
182. Футуранська Ю.М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю.М. Футуранська // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 151-158.
183. Чечеткин В.Д. Информационно-технологическое обеспечение государственного аудита / В.Д. Чечеткин // Вестник АКСОР. – 2009 (7). № 1. – С. 222-227
184. Чугунов І.Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І.Я Чугунов, В.М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – №4. – С. 3-12.
185. Шапран О.Ю. Модель оцінювання результативності діяльності державного апарату: практичний аспект [Електронний ресурс] / О.Ю. Шапран. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/dutp/2006-2/txts/DERJAVNA%20SLUJBA% 5C07s oyapa.pdf
186. Шевчук В.О. Становлення та розвиток Державного фінасового контролю / В.О. Шевчук // Фінанси. – 1997. – № 11. – С.19.
187. Шохин С.О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит / Теория и практика применения в России / С.О. Шохин, Л.И. Воронина. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 238 с.

188. 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.
189. Alesina, A. and R. Gatti (1995), Independent Central Banks: Low Inflation at No Cost?, American Economic Review 85, 196-200
190. Cukierman A., (1994) Central bank independnece and monetary control, The economic Review 104, 1437-48.
191. Grilli V. The Grilli, Masciandaro and Tabellini criteria for central bank independence / V. Grilli, D. Masciandaro, G. Tabellini // [Electronic resource]. – Access regime : http://www.jstor.org/discover /10.2307/1344630?uid= 3739232&uid=2&uid=4&sid=21102060690871
192. Horngren C.T. Introduction to Management Accounting / C. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Stratton. 11th ed. – Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall, Inc., 1999. – p. 7.
193. Mangano, G. (1997), Measuring Central Bank Independence: A Tale of Subjectivity and of Its Consequences, Cahiers de recherché economiques 9704, University de Lausanne.
194. Parker L.D. Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues / L.D. Parker– Caulfield, AU: Australian Accounting Research Foundation, Auditing Discussion Paper No. 1, 1986. – 10 с.
195. Robertson J.C. Auditing / J. C. Robertson, T. J. Louwers. 9th ed. – Boston, Ma.: Irwim/McGraw-Hill, 1999. – 8 с.

ДОДАТКИ

Рисунок А.1 – Схематичне представлення системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [91]

Додаток Б

Таблиця Б.1. – Пропозиції розмежування понять зовнішнього та внутрішнього контролю в різних законопроектах

Законопроект	Ким поданий	Основні поняття
№ 1131 від 03.06.2002 «Про систему державного фінансового контролю в Україні	проект н.д. Ю.Кармазіна вручено 18.06.2002, проект Уряду від 30.08.2002 № 34-3050/4	*внутрішній контроль* – державний фінансовий контроль, що здійснюється в межах виконавчої гілки державної влади уповноваженими органами державного фінансового контролю, їй підпорядкованими; *зовнішній контроль* – державний фінансовий контроль, що здійснюється визначеними Конституцією України та цим Законом незалежними конституційними органами у межах наданих їм конституційних повноважень;
№ 1131-1 від 30.08.2002 «Про фінансовий контроль»	проект Кінаха А.К. Кабінет Міністрів України Головний комітет: Комітет з питань фінансів і банківської діяльності	1) *внутрішній* – той, що здійснюється суб'єктом фінансового контролю щодо суб'єкта господарювання, який його створив, до сфери управління якого суб’єкт фінансового контролю належить або якому він підпорядкований; 2) *зовнішній* – той, що здійснюється суб'єктом фінансового контролю щодо суб’єкта господарювання, який не є його власністю, до сфери управління якого суб’єкт фінансового контролю не належить та якому він не підпорядкований.
№ 1131-2 від 18.02.2004 «Про державний фінансовий контроль»	проект н.д. Коновалюка В.І. Головний комітет: Комітет з питань фінансів і банківської діяльності	1) внутрішній (відомчий) – контроль, що здійснюється суб’єктом державного фінансового контролю щодо об’єкта державного фінансового контролю, який належить до сфери його управління з метою повсякденного контролю за цільовим та раціональним використанням державних активів, правильністю ведення бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності, недопущення порушення чинного законодавства України з фінансових питань. 2) зовнішній – контроль, що здійснюється суб’єктом державного фінансового контролю щодо об’єкта державного фінансового контролю, який не належить до сфери його управління з метою недопущення фактів порушення чинного законодавства України з фінансових питань, у тому числі бюджетних, а у разі його порушення – встановлення фактів невідповідності управлінських рішень та здійснених фінансових операцій законодавству та притягнення до відповідальності винних осіб.

Продовження таблиці Б.1

№ 2020 від 08.02.2008 «Про державний фінансовий контроль»	проект н.д. Коновалюка В.І. Головний комітет: Комітет з питань бюджету	*внутрішній (відомчий) контроль* – контроль, який здійснюється суб'єктом державного фінансового контролю щодо об'єкта, що належить до сфери його управління, з метою повсякденного контролю за цільовим та раціональним використанням державних активів, правильністю ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової та податкової звітності, недопущення порушень фінансового законодавства, у тому числі бюджетного. *зовнішній контроль* – контроль, що здійснюється суб'єктом державного фінансового контролю щодо підконтрольного об'єкту, який не належить до сфери його управління, з метою недопущення порушень фінансового законодавства, у тому числі бюджетного..

Джерело: укладено за допомогою матеріалів [136,137, 138, 139]

Додаток В

Таблиця В.1. – Оцінка незалежності Рахункової палати України як вищого органу зовнішнього фінансового контролю

Критерій незалежності	Варіант оцінки	Законодавче обґрунтування відповідної оцінки
Організаційна незалежність		
Підпорядкованість вищого органу державного аудиту органам державної влади	2	
	1	Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй.
	0	
Незалежність керівництва вищого органу ЗФК	2	Для розгляду питань планування і організації роботи Рахункової палати, методології контрольно-ревізійної діяльності, прийняття колегіальних рішень і підготовки висновків з матеріалів перевірок, ревізій, обслідувань та експертиз, а також підготовки звітів та інформаційних повідомлень створюється Колегія Рахункової палати.
	1	
	0	
Незалежність обрання та відкликання керівництва вищого органу ЗФК	2	
	1	Голова Рахункової палати призначається на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради України терміном на 7 років з правом призначення на другий термін.
	0	
Незалежність керівництва вищого органу ЗФК по відношенню до представників різних гілок влади	2	Голова Рахункової палати призначається на посаду терміном на 7 років з правом призначення на другий термін.
	1	
	0	
Незалежність членів і співробітників вищого органу ЗФК	2	
	1	Головні контролери – керівники департаментів Рахункової палати не можуть займатися підприємницькою діяльністю, виконувати роботу за сумісництвом (крім викладацької, наукової та іншої творчої діяльності, здійснюваної у позаробочий час)
	0	

Продовження таблиці В.1

Фінансова незалежність		
Незалежність витрат вищого органу державного аудиту	2	Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України. Обсяг цих коштів щорічно встановлюється Верховною Радою України і зазначається у Державному бюджеті України окремим рядком.
Функціональна незалежність		
Незалежність обрання методів і порядку контрою	2	
	1	Рахункова палата свою діяльність здійснює як незалежний орган контролю Верховної Ради України і керується Конституцією України і законами України, виконуючи свої функції і повноваження згідно із статусом, визначеним Законом України «Про Рахункову палату».
	0	
Інформаційна незалежність	2	
	1	До завдань Рахункової палати входить регулярне інформування Верховної Ради України про виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України. В той же час, Рахункова палата має право порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства. У разі виявлення під час перевірок, ревізій та обслідувань фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати матеріали перевірок, ревізій та обслідувань до правоохоронних органів з інформуванням про це Верховної Ради України.
	0	
Незалежність формування і використання інформаційного потенціалу вищого органу державного аудиту	2	
	1	Залучати до проведення перевірок, ревізій та обслідувань на договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і фахівців-експертів з інших установ і організацій, а також працівників інших державних контрольних, податкових і правоохоронних органів з оплатою їх праці в необхідних випадках за рахунок власних коштів
	0	

Продовження таблиці В. 1

Незалежність взаємодії зі сторонніми органами і організаціями	2	Всі контрольні органи, створені відповідно до законів України в системах Міністерства фінансів України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України, та інші державні контрольні органи, а також органи внутрівідомчого контролю та аудиту зобов'язані сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитами інформацію про результати перевірок та ревізій, які ними проведено.
	1	
	0	

Джерело: власні розрахунки за матеріалами [127]