

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

На правах рукопису

ПОЖАР ТЕТЯНА ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 336.078.3(043.5)

**РОЗВИТОК ФІНАНСОВО-БЮДЖЕТНОГО
МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ**

08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит

Дисертація
на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Бурденко Ірина Миколаївна
кандидат економічних наук,
доцент



Суми – 2012

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНА БАЗА ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК СКЛАДОВОЇ ФІНАНСОВО-БЮДЖЕТНОГО МЕХАНІЗМУ.....	12
1.1 Сутність, функції і види державного фінансового контролю.....	12
1.2 Роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю в забезпеченні фінансово-бюджетної дисципліни.....	27
1.3 Формалізація механізму державного фінансового контролю України.....	43
Висновки до розділу 1.....	63
РОЗДІЛ 2. ФОРМУВАННЯ НАУКОВО-МЕТОДИЧНИХ ОСНОВ ЕФЕКТИВНОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ.....	68
2.1 Аналіз та результати державного фінансового контролю використання бюджетних коштів.....	68
2.2 Організаційно-методичні засади використання програмно-цільового бюджетування як середовища функціонування механізму державного фінансового контролю.....	83
2.3 Науково-методичні основи розвитку аудиту як складової механізму державного фінансового контролю.....	100
Висновки до розділу 2.....	119
РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК ЕЛЕМЕНТА ФІНАНСОВО-БЮДЖЕТНОГО МЕХАНІЗМУ.....	68
3.1 Удосконалення структури механізму державного фінансового контролю на засадах концепції новітнього державного врядування.....	123
3.2 Методичні підходи до оцінки ефективності механізму державного фінансового контролю.....	150
3.3 Методичні засади формування системи контролю якості аудиту ефективності.....	170
Висновки до розділу 3.....	186
ВИСНОВКИ.....	191
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	196



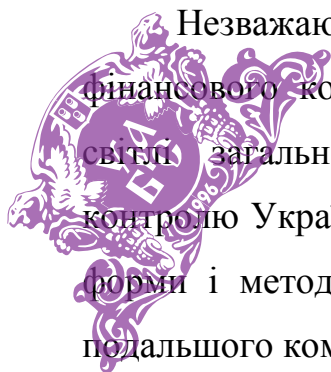
ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Становлення системи державного фінансового контролю в Україні відбувається в умовах впровадження програмно-цільового методу формування і виконання державного бюджету, тенденції до гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту в органах контролю державних фінансів та посилення ролі незалежного зовнішнього контролю ефективності, економічності та результативності використання коштів державного бюджету. Про це свідчить прийняття Стандартів державного фінансового контролю та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року.

Механізм державного фінансового контролю (далі – ДФК) набуває усе більшої значущості, бо знаходиться на перетині фінансового контролю – невід’ємного етапу функціонування фінансово-бюджетного механізму держави, і водночас – бюджетного контролю як окремого виду державного фінансового контролю.

Проте відсутність єдиного підходу до реалізації механізму державного фінансового контролю, з чітко визначеними правами й обов’язками суб’єктів державного фінансового контролю, їх координацією, а також напрацьованих єдиних методів і форм контролю, необхідного забезпечення діяльності суб’єктів державного фінансового контролю негативно впливає на стан фінансово-бюджетної дисципліни в Україні і спотворює саме призначення державного фінансового контролю.

Незважаючи на існуючі спроби сформувати єдину систему державного фінансового контролю, її організаційне та методологічне забезпечення, у світлі загальносвітових тенденцій механізм державного фінансового контролю України залишається недостатньо формалізованим, а його основні форми і методи – фрагментарно окресленими, що визначає необхідність подальшого комплексного дослідження.

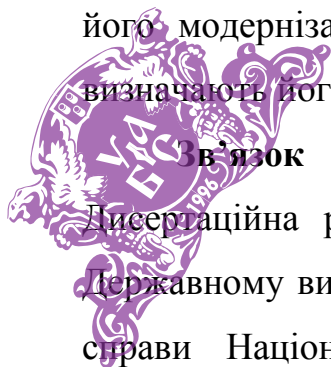


Різні аспекти організаційно-правового функціонування державного фінансового контролю досліджувались у наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених: сформовано загальні теоретико-методологічні засади розвитку ДФК (А. Аренс, В. Базилевич, М. Бариніна-Закірова, І. Ващенко, Н. Виговська, Н. Вітвицька, Л. Дікань, О. Жадан, С. Степашин, І. Стефанюк), обґрунтовано роль фінансово-бюджетного контролю у дотриманні бюджетної дисципліни (А. Монаєнко, В. Рибачук, В. Федосов); окреслено особливості зарубіжного досвіду проведення фінансово-бюджетного контролю (Н. Дорош, А. Мамишев, В. Мельничук); обґрунтовано доцільність впровадження аудиту ефективності як перспективного методу ДФК (О. Колчєєва, Н. Рубан); закладено підґрунтя до формування єдиної системи ДФК (С. Бардаш, О. Грабчук, Г. Дмитренко, Д. Зима, І. Микитюк, В. Симоненко); накопичено досвід оцінки ефективності фінансового контролю (І. Басанцов, О. Жовніренко, О. Павлова).

В той же час дискусійними залишаються питання сутності, місця і ролі механізму державного фінансового контролю у складі фінансово-бюджетного механізму, прикладних форм та методів його реалізації і функціонування, створення цільової організаційної структури, оцінки ефективності його функціонування, організаційно-методичних засад програмно-цільового бюджетування як середовища механізму державного фінансового контролю, необхідності впровадження системи контролю якості окремих методів державного фінансового контролю. Потреба у вирішенні даних питань та об'єктивна потреба цілісного дослідження механізму ДФК у контексті функціонування фінансово-бюджетного механізму, необхідність його модернізації обумовлюють актуальність обраної теми дослідження, визначають його мету і завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконувалась в рамках науково-дослідних робіт у Державному вищому навчальному закладі «Українська академія банківської справи Національного банку України», а саме: «Сучасні технології



фінансово-банківської діяльності в Україні» (номер державної реєстрації 0102U006965); «Реформування фінансової системи України в умовах євроінтеграційних процесів» (номер державної реєстрації 0109U006782). До звітів за цими темами увійшли пропозиції автора щодо урахування зарубіжного досвіду побудови систем ДФК, виокремлення місця механізму ДФК в них; формування засад програмно-цільового методу бюджетних відносин з організаційного та методичного погляду; впровадження, застосування контролю якості окремих методів ДФК, зокрема аудиту ефективності.

Метою дослідження є розвиток науково-методичних підходів і розробка рекомендацій щодо удосконалення механізму ДФК як складової фінансово-бюджетного механізму України.

Поставлена мета зумовила вирішення таких завдань дослідження:

- розкрити економічну сутність поняття «державний фінансовий контроль», його види, функції, принципи організації суб'єктно-об'єктних відносин, що виникають у ході його проведення;
- розглянути роль фінансово-економічних методів ДФК у дотриманні фінансово-бюджетної дисципліни;
- обґрунтувати сутність, принципи, функції, основні елементи механізму ДФК як складової фінансово-бюджетного механізму і визначити особливості взаємозв'язків між ними;
- провести аналіз результатів ДФК бюджетних коштів в Україні;
- визначити організаційні особливості застосування програмно-цільового методу як середовища функціонування механізму ДФК;
- обґрунтувати науково-методичні основи аудиту ефективності як ключового методу механізму ДФК та необхідність контролю його якості;
- удосконалити організаційну структуру механізму ДФК України;
- запропонувати науково-методичний підхід до комплексної оцінки ефективності функціонування механізму ДФК.



Об'єкт дослідження – процеси державного контролю за дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни.

Предмет дослідження – теоретичні і методичні засади формування і функціонування механізму ДФК як складової фінансово-бюджетного механізму.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційної роботи складають фундаментальні положення економічної теорії, теорії фінансів, наукові праці вчених, присвячені проблемам ДФК в цілому та його механізму зокрема.

Для вирішення окреслених завдань і досягнення мети застосовано ряд загальнонаукових і спеціальних методів дослідження, а саме: наукової конкретизації та абстракції, логічних (аналізу, синтезу, індукції та дедукції) – для розкриття теоретичних основ здійснення ДФК та виокремлення місця і ролі його механізму та обґрунтування категоріального апарату; системний підхід та структурно-декомпозиційний аналіз – при формалізації механізму ДФК, системи контролю якості аудиту ефективності, виокремлення значення програмно-цільового методу в системі бюджетних відносин, економіко-статистичний аналіз – для характеристики стану та результатів контрольних заходів державного фінансового контролю, метод логічного узагальнення – при формулюванні висновків, пропозицій щодо удосконалення механізму ДФК України.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти та фактологічні джерела з питань здійснення державного фінансового контролю, його організаційних і методичних аспектів, видані Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України, Державною фінансовою інспекцією України, Рахунковою палатою України, Міжнародною організацією вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), декларації, стандарти аудиту, етики та керівні принципи внутрішнього контролю державних фінансів, прийняті цією організацією, дисертації та наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених.

Наукова новизна результатів дослідження полягає у розвитку науково-методичних підходів та прикладних рекомендацій щодо формування та реалізації механізму ДФК України. Найбільш вагомими результатами дисертаційної роботи, що становлять наукову новизну, отримані автором особисто і виносяться на захист, полягають у наступному:

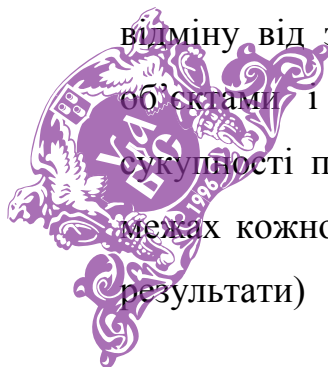
вперше:

– формалізовано механізм державного фінансового контролю через побудову його дескриптивної моделі, у межах якої розкрито його структуру (втілена у єдності цільової, об'єктно-суб'єктної, функціональної підсистем та підсистеми забезпечення) та включено методи, техніку і технології контролю, що дозволяє упорядкувати та скоординувати взаємодію підсистем державного фінансового контролю, розмежувати роль і місце зовнішнього та внутрішнього контрольних процесів у механізмі державного фінансового контролю, усунути дублювання між внутрішнім контролем контролюючого та підконтрольного суб'єктів;

удосконалено:

– науково-методичний підхід до організації програмно-цільового бюджетування за етапами, контрольними заходами та інформаційною базою, що носить характер замкнутого циклу, і, на відміну від існуючих, дозволяє підкреслити безперервний і систематичний контрольний характер програмно-цільового бюджетування як середовища функціонування механізму ДФК;

– теоретико-методичний підхід до формування системи контролю якості аудиту ефективності, який базується на процесному підході і, на відміну від загальноприйнятого організаційного підходу (за суб'єктами, об'єктами і заходами забезпечення якості), передбачає використання сукупності показників та критеріїв оцінки якості аудиту ефективності у межах кожної зі складових (ресурси, стратегія і планування, виконання і результати) та дозволяє сформувати достатній рівень впевненості у



достовірності отриманих результатів аудиту й відповідності цілей результатам бюджетних програм;

– методичний підхід до оцінювання ефективності механізму ДФК, який ґрунтується на системі структурних рівнянь і дозволяє надати кількісну інтегральну оцінку механізму державного фінансового контролю України з урахуванням економічності, дієвості та результативності;

набули подальшого розвитку:

– визначення поняття «механізм державного фінансового контролю», під яким пропонується розуміти складову фінансово-бюджетного механізму, який створений для перевірки дотримання законності, ефективності та доцільності формування, розподілу, перерозподілу, використання державних фінансових ресурсів та виявлення їх резервів, розробки і реалізації заходів щодо усунення виявлених порушень та їх причин з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень, та представлений підсистемами (цільовою, об'єктно-суб'єктною, функціональною та підсистемою забезпечення) з відповідною ієрархією відносин, що забезпечують функціонування механізму в цілому;

– визначення економічної сутності поняття «програмно-цільове бюджетування», під яким запропоновано розуміти систему методів управління бюджетними ресурсами, які реалізуються на етапах розробки, прийняття, виконання, оцінки, аналізу, моніторингу та обговорення бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат, в межах стратегічних пріоритетів розвитку держави, і, передусім, направлені на виявлення ефективності, результативності та економічності формування та використання цих ресурсів на принципах прозорості, відповідальності, ефективності, доступності, стратегічного планування та середньострокового бюджетування;

методичний підхід до організації аудиту ефективності, який складається з чотирьох етапів (підготовка до проведення, безпосереднє проведення, виконання матеріалів аудиту та контроль якості аудиту



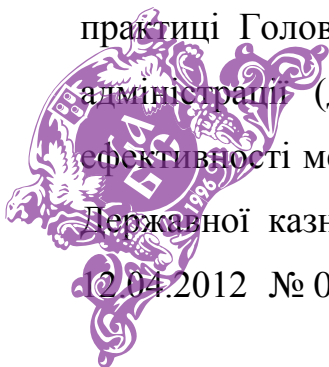
ефективності) та дозволяє на кожному етапі продемонструвати відповідність цього процесу конкретним завданням, заходам та методам його реалізації і враховує обмеженість існуючих підходів через проведення безперервного контролю якості;

– науково-методичний підхід до побудови структури механізму державного фінансового контролю, який базується на взаємозв'язку різних видів та рівнів державного фінансового контролю (незалежний зовнішній контроль, що здійснюється Рахунковою палатою України; внутрішній контроль, що здійснюється органами загальної і спеціальної компетенції, тобто контролюючими суб'єктами; внутрішній контроль, що здійснюється службами внутрішнього контролю підконтрольних суб'єктів), що дозволить розмежувати повноваження суб'єктів контролю, підвищити ефективність проведення контрольних заходів та створить передумови для координації діяльності контролюючих та підконтрольних суб'єктів.

Практичне значення одержаних результатів. Обґрунтовані теоретичні висновки і розвинуті практичні пропозиції можуть бути застосовані у процесі розробки державних програмних документів, що визначають стратегію реформування і розвитку системи державного фінансового контролю.

Наукові результати дослідження набули практичного використання у роботі органів ДФК та в навчальному процесі у вищих навчальних закладах, що підтверджується довідками і актами.

Розроблені рекомендації стосовно впровадження процесного підходу до побудови системи контролю якості аудиту ефективності застосовуються у практиці Головного фінансового управління Сумської обласної державної адміністрації (довідка від 17.04.2012 № 06-24/9); методику оцінювання ефективності механізму ДФК реалізовано в діяльності Головного управління Державної казначейської служби України в Сумській області (довідка від 12.04.2012 № 01.01-35/1-2427); пропозиції щодо удосконалення структури



механізму ДФК використовуються Державною фінансовою інспекцією в Сумській області (довідка від 18.04.2012 № 18-01-14-14/2958).

Результати дисертаційної роботи застосовуються в навчальному процесі Державного вищого навчального закладу «Українська академія банківської справи Національного банку України» при викладанні дисциплін «Державний фінансовий контроль», «Бюджетна система», «Казначейська справа», «Державний фінансовий моніторинг», «Бюджетний менеджмент» (акт про впровадження від 24.05.2012).

Особистий внесок здобувача. Результати наукового дослідження, які виносяться на захист, отримані автором особисто і знайшли відображення в опублікованих працях. Особистий внесок у публікаціях, що створені у співавторстві, розкрито у списку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та результати проведеного дослідження обговорювалися і отримали позитивну оцінку на науково-практичних конференціях, зокрема на таких: Всеукраїнська науково-практична конференція «Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України» (2008 р., м. Суми); Міжнародна науково-практична конференція «Банківська система України в умовах глобалізації фінансових ринків» (2010 р., м. Черкаси); Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Роль інновацій у підвищенні наявного потенціалу країни» (2011 р., м. Тернопіль); Міжнародна науково-практична інтернет-конференція «Методологія, методи та інструментарій фінансово-економічного та організаційно-правового регулювання за інноваційно-інвестиційною моделлю» (2011 р., м. Чернівці); Всеукраїнська науково-практична конференція молодих вчених та студентів «Проблеми управління соціально-економічним розвитком України» (2012 р., м. Харків), Міжнародна науково-практична конференція «Міжнародна банківська конкуренція: теорія і практика» (2012 р., м. Суми).

Публікації. Основні наукові положення, результати і висновки дисертації опубліковано в 16 наукових працях загальним обсягом 5,14 друк.

арк., з яких особисто автору належить 5,14 друк. арк., у тому числі 10 статей у наукових фахових виданнях з економіки, 6 – у збірниках матеріалів конференцій.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків до кожного розділу, загальних висновків, списку використаних джерел (215 найменувань), семи додатків.

Повний обсяг дисертації становить 243 сторінки, основний текст займає 222 сторінки. Робота містить 36 таблиць та 21 рисунок на 63 сторінках основного тексту.

Державний вищий навчальний заклад
“УКРАЇНЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

State Higher Educational Institution
“UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE”



РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНА БАЗА ФУНКЦІОНУВАННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК СКЛАДОВОЇ ФІНАНСОВО- БЮДЖЕТНОГО МЕХАНІЗМУ

1.1 Сутність, функції і види державного фінансового контролю

Сучасний етап розвитку вітчизняної економіки характеризується нестабільністю та невизначеністю загальноекономічної ситуації, зміною законодавчої і нормативної бази, існуванням різноманітних форм власності, складною політичною і соціальною ситуацією. В таких умовах суттєво зростає роль управління з боку держави і державного фінансового контролю.

При цьому процеси ринкової трансформації здійснюють суттєвий вплив на державне управління взагалі і на особливості здійснення державного фінансового контролю зокрема. Проявляється це у зміні форм і методів державного фінансового контролю, призначенні та обсязі здійснення фінансового контролю державою в окремих галузях. Але в цілому значення державного фінансового контролю не зменшується.

Поняття контролю не однозначне. Контроль є відповідним видом роботи, або функцією, що полягає у визначенні відповідності діяльності підконтрольного об'єкта встановленим контролюючим суб'єктом завданням і вимогам. Щодо фінансового контролю, то його дія розповсюджується на досить широке коло фінансово-грошових відносин, що виникають у зв'язку з пошуком ефективних напрямків розподілу і використання фінансових ресурсів.

Фінансовий контроль є важливою функцією державного управління, алже процеси використання державних фінансових ресурсів потребують адекватної системи контролю. Ефективне функціонування державних фінансів, раціональний розподіл і використання ресурсів, динамічний



розвиток вітчизняної економіки передбачають необхідність проведення постійного фінансового контролю з боку держави [44].

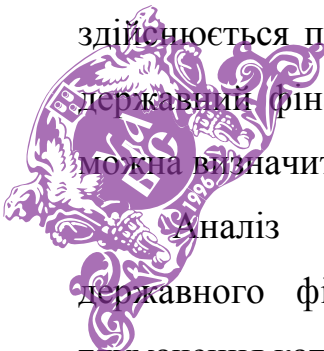
Літською декларацією визначено основну мету державного фінансового контролю. Контроль державних фінансів виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економічності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому [93].

Відповідно до мети ДФК виділимо наступні завдання державного фінансового контролю [47, с. 6]:

- виявлення на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових і матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на найбільш ранній стадії;
- попередження фінансових правопорушень;
- притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків;
- вжиття заходів щодо запобігання таким порушенням у майбутньому.

З однієї сторони, державний фінансовий контроль є складовою частиною державної політики, з іншої сторони – це вплив суб'єктів державного фінансового контролю на підконтрольні об'єкти, що здійснюється посередництвом відповідних форм, методів і прийомів. Отже, державний фінансовий контроль є досить складним явищем, тому його не можна визначити однозначно.

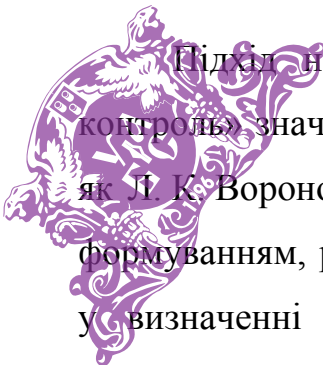
Аналіз публікацій, присвячених дослідженню особливостей державного фінансового контролю показав, що науковці дають різні тлумачення категорії «державний фінансовий контроль» (табл.1.1).



Таблиця 1.1 – Визначення поняття «державний фінансовий контроль»

Автори	Визначення поняття «державний фінансовий контроль»
Л. А. Дробозина [194, с. 385]	комплексна і цілеспрямована система економіко-правових дій конкретних органів влади і управління, що базуються на положеннях основних законів держави
В. С. Загородський [196, с. 61]	контроль законодавчих і виконавчих органів влади всіх рівнів, а також спеціально створених установ за фінансовою діяльністю економічних суб'єктів із застосуванням певних методів і прийомів
Л. В. Гуцаленко [47, с. 6]	різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю, полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному суб'єкті
Л. К. Воронова [39, с. 82] [198, с. 94]	– регламентована правовими нормами діяльність державних і муніципальних та інших публічних органів з перевірки своєчасності й точності планування, обґрунтованості й повноти надходження коштів у відповідні фонди, правильності та ефективності їх використання; – особлива сфера державного контролю, що пов'язана з діяльністю фінансових органів із виявлення порушень законності, фінансової дисципліни та доцільності під час формування, розподілу й використання державних і муніципальних грошових фондів
А. Г. Зюнькін [76, с. 24]	діяльність державних органів щодо забезпечення законності, фінансової дисципліни при мобілізації, розподілі та використанні коштів і матеріальних цінностей
Ю. Воронін [38, с. 16]	врегульована правовими нормами діяльність державних органів і органів місцевого самоврядування з перевірки формування, розподілу, цільового, ефективного і раціонального використання фінансових ресурсів держави і органів місцевого самоврядування, використання державної і комунальної власності відповідно до чинного законодавства з метою виявити й попередити недоліки в роботі підконтрольних об'єктів
Н. І. Хімичев [193, с. 83]	контроль за законністю та доцільністю дій зі створення, розподілу та використання грошових фондів держави і суб'єктів місцевого самоврядування в цілях ефективного соціально-економічного розвитку країни та регіонів
Ю. О. Костенко [88, с. 17]	форма реалізації контрольної функції фінансів, що відображає й уточнює всі стадії кругообігу суспільного продукту, забезпечує раціональне співвідношення між потребами у фінансах і наявністю грошових ресурсів

Підхід науковців до визначення категорії «державний фінансовий контроль» значною мірою залежить від розуміння її сутності. Такі науковці, як Л. К. Воронова, Ю. Воронін, Н. І. Хімичев зазначають, що це контроль за формуванням, розподілом і використанням саме державних ресурсів. Також у визначенні даної категорії різними авторами наводяться різні цілі



проведення державного фінансового контролю. Так, А. Г. Зюнькін говорить, що державний фінансовий контроль проводиться в цілях забезпечення законності, фінансової дисципліни при мобілізації, розподілі та використанні коштів і матеріальних цінностей. Н. І. Хімчев визначає ціль державного фінансового контролю як підтримку ефективного соціально-економічного розвитку країни та регіонів. Ю. О. Костенко зазначає, що державний фінансовий контроль необхідний для раціонального співвідношення між потребами у фінансах і наявністю грошових ресурсів.

Отже, можна виділити такі основні підходи до тлумачення дефініції державний фінансовий контроль:

- функціональний: контроль за формуванням, розподілом і використанням державних фінансових ресурсів держави і суб'єктів місцевого самоврядування;
- управлінський: оцінка ефективності державного управління на всіх етапах бюджетного процесу;
- цільовий: підтримка ефективного соціально-економічного розвитку країни і регіонів та перевірка законності, ефективності й доцільності формування, розподілу, перерозподілу, використання та виявлення резервів фінансових ресурсів;
- юридичний: пов'язаний з діяльністю фінансових органів із виявлення порушень законності, фінансової дисципліни та розробкою і реалізацією заходів з усунення виявлених порушень та їх причин для прийняття адекватних рішень.

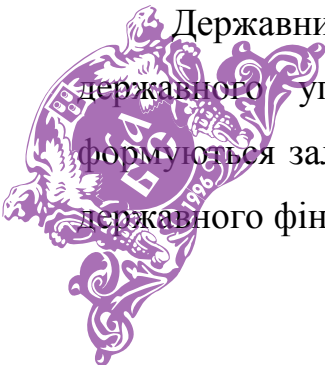
Фінансова діяльність держави викликана об'єктивною необхідністю розподілу і перерозподілу національного доходу, задоволення не тільки особистих, індивідуальних потреб громадян, але й потреб суспільства в цілому. У зв'язку з цим перед державою виникають два основні завдання у галузі фінансів. Перш за все, своєчасно, згідно із затвердженими бюджетами, збирати необхідні грошові кошти та розподіляти їх у відповідності з цільовим призначенням. Зазначене завдання прийнято називати

розподільчим. З ним пов'язане і друге, яке в контексті дослідження є більш важливим – контрольне завдання, оскільки у процесі реалізації фінансової діяльності, при зборі і розподілі грошових коштів необхідна наявність фінансового контролю щодо законності і доцільності використання цих коштів.

З поняттям державного фінансового контролю тісно пов'язана така категорія, як «державна фінансова дисципліна», яка передбачає чітке дотримання встановлених правовими нормами вимог та порядку утворення, розподілу і використання державних фондів та фондів місцевого самоврядування. Державний фінансовий контроль сприяє зміцненню державної фінансової дисципліни. При цьому більшість авторів загострюють увагу на тому, що державний фінансовий контроль проводиться відповідними державними органами з метою встановлення відповідності вимогам чинного законодавства на підконтрольних об'єктах. Отже, необхідно визначити склад об'єктів і суб'єктів державного фінансового контролю. Перелік об'єктів контролю, на яких держава має право здійснювати державний фінансовий контроль наведено на рис. 1.1 [47, с. 12].

В широкому розумінні об'єктами державного фінансового контролю можна вважати всі підприємства, установи, організації, фонди і органи, що є розпорядниками державних коштів. У більш вузькому розумінні об'єктами державного фінансового контролю є фінансові ресурси і операції на підконтрольних об'єктах, а також пов'язані з ними відносини (матеріальні, трудові, господарські). Предметом державного фінансового контролю є відповідні документи, конкретні активи або управлінські рішення.

Державний фінансовий контроль є частиною загальної системи державного управління, але при цьому має певні особливості, що формуються залежно від специфіки діяльності конкретних органів суб'єктів державного фінансового контролю.



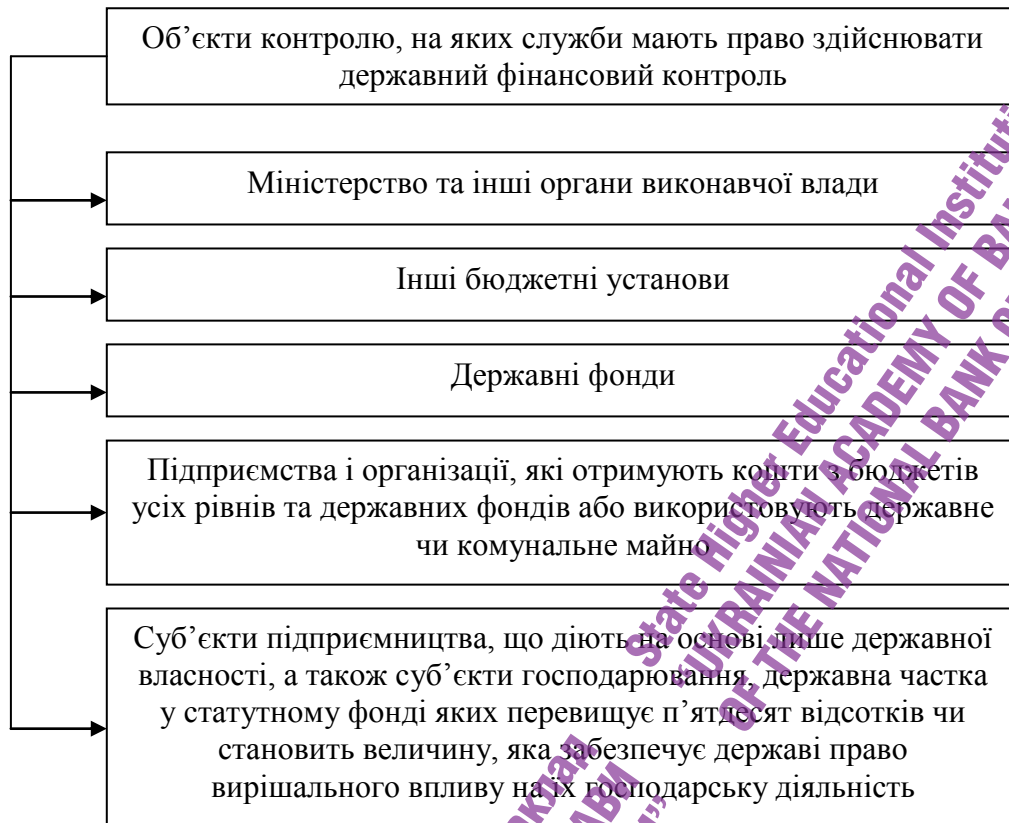


Рисунок 1.1 – Об'єкти контролю, на яких служби мають право здійснювати державний фінансовий контроль

Досить часто поняття державний фінансовий контроль ототожнюють з поняттям системи органів державного фінансового контролю [194, 47, 76]. Але, на нашу думку, з цим не можна погодитись, адже поняття державного фінансового контролю включає в себе і суб'єкти, і об'єкти, і методи, і інструменти державного фінансового контролю. Отже, система органів державного фінансового контролю є дещо вужчим поняттям, що є складовою частиною державного фінансового контролю.

Суб'єктами державного фінансового контролю є відповідні державні органи, які можна умовно розподілити на дві великі групи: органи, що здійснюють внутрішній державний фінансовий контроль і органи, що здійснюють зовнішній державний фінансовий контроль. На рис. 1.2 наведено перелік основних суб'єктів державного фінансового контролю, що безпосередньо його здійснюють. Окрім зазначених державних органів також державний фінансовий контроль здійснюють й інші органи, такі як

Пенсійний фонд України, Державна митна служба, Антимонопольний комітет України, Державний комітет стандартизації, метрології і сертифікації, Державна служба експортного контролю, Державна інспекція з контролю над цінами, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України, Міністерство внутрішніх справ та ін.



Рисунок 1.2 – Основні суб'єкти державного фінансового контролю

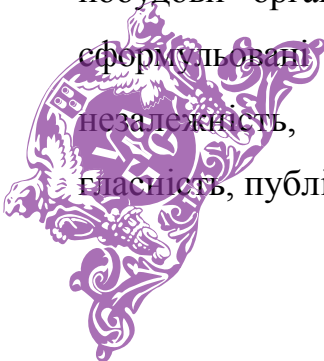
Варто також зазначити, що державний фінансовий контроль досить часто розглядають лише як одну із функцій загальної системи державного управління, що становить частину загального переліку поряд з аналізом, плануванням і прогнозуванням. Але при цьому сам державний фінансовий контроль виконує безліч важливих функцій, що обумовлює потребу його виділення як окремої категорії і детальнішого дослідження.

З метою визначення функцій державного фінансового контролю сформуємо перелік основних функцій окремо за кожним суб'єктом державного фінансового контролю (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Основні функції суб'єктів державного фінансового контролю

Суб'єкти державного фінансового контролю	Основні функції суб'єктів державного фінансового контролю
Рахункова палата	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за доходами і видатками Державного бюджету України; – контроль за ефективністю діяльності НБУ; – контроль стану державного боргу; – методологічне та нормативне забезпечення діяльності органів державного фінансового контролю
Верховна Рада України	<ul style="list-style-type: none"> – контроль дотримання бюджетного законодавства; – контроль за формуванням Державного бюджету України;
Державна фінансова інспекція України	<ul style="list-style-type: none"> – контроль за витрачанням бюджетних коштів; – контроль збереження держмайна в бюджетних установах; – контроль за достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в бюджетних установах; – накладання адміністративних і фінансових стягнень за виявлені порушення законодавства;
Міністерство фінансів України	<ul style="list-style-type: none"> – нагляд і перевірка стану діяльності суб'єктів державного фінансового контролю; – аналіз сучасної економічної і фінансової ситуації в Україні; – забезпечення впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
Державна податкова служба України	<ul style="list-style-type: none"> – облік платників податків та інших обов'язкових платежів до бюджетів та держфондів; – контроль за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків та інших обов'язкових платежів; – контроль за достовірністю податкового обліку і звітності;
Державна казначейська служба України	<ul style="list-style-type: none"> – ведення обліку касового виконання Державного бюджету; – контроль цільового спрямування бюджетних коштів; – забезпечення складання та зведення звітності щодо виконання Державного бюджету.

З метою ефективного проведення державного фінансового контролю він повинен відповідати певним вимогам або принципам (табл. 1.3). За основу побудови органів фінансового контролю в Україні покладено принципи, сформульовані у Лімській декларації керівних принципів контролю: незалежність, об'єктивність, законність, компетентність, оперативність, гнучкість, публічність, дотримання професійної етики.



Таблиця 1.3 – Принципи організації та здійснення державного фінансового контролю

Принципи	Характеристика
Незалежність	- незалежність вищих органів контролю - вищі органи державного контролю можуть виконувати свої завдання об'єктивно та ефективно лише за умови незалежності від підконтрольних їм органів та захищеності від зовнішнього впливу; - незалежність членів та службовців вищих органів державного контролю - процедура відкликання, порядок призначення та звільнення членів вищого органу контролю має встановлюватися Конституцією; - фінансова незалежність вищих органів контролю - вищий орган контролю повинен бути забезпечений фінансовими ресурсами, необхідними для виконання покладених на нього завдань;
Законність	передбачає дотримання нормативно-правових актів України та врахування основних вимог міжнародних принципів організації державного фінансового контролю;
Неупередженість	вибір підконтрольних об'єктів та підходи до здійснення контролю за їх станом і діяльністю повинні бути єдиними, об'єктивними та неупередженими;
Системність	державний фінансовий контроль повинен розглядатися як цілісна система, що включає горизонтальні та вертикальні взаємозв'язки між об'єктами і суб'єктами державного фінансового контролю;
Систематичність	здійснення і вибір методів державного фінансового контролю повинні носити систематичний та періодичний характер, що передбачає складання певних планів впровадження контрольних заходів;
Економічність	ефект від впровадження тих чи інших заходів повинен перевищувати затрати на таке впровадження;
Оперативність	передбачає постійне відстеження стану підконтрольних об'єктів та своєчасне втручання в разі виникнення непередбачуваних обставин;
Публічність	дані, одержані контролерами, якщо вони не пов'язані з комерційною таємницею, повинні через засоби масової інформації бути доведені до відома громадян;
Конфіденційність	недопущення розповсюдження інформації, що є комерційною та державною таємницею, що охороняється законом.

Джерело: складено автором на основі [47, 93, 23, 39, 44, 28]

Дотримання даних принципів є необхідною умовою ефективної організації та здійснення державного фінансового контролю в Україні.

Враховання вищезазначених принципів дає змогу розглядати державний фінансовий контроль як цілісну систему, що забезпечує законність у фінансовій і господарській діяльності.

Таким чином, ми пропонуємо вважати *державний фінансовий контроль системою економічних відносин, які виникають при формуванні,*

розподілі, використанні коштів державних фондів, фондів органів місцевого самоврядування з метою забезпечення ефективного соціально-економічного розвитку територій і держави в цілому, а також виявлення та усунення різноманітних зловживань у сфері державних фінансів на принципах законності, економічності, ефективності, неупередженості, системності та систематичності.

Для детальнішого дослідження державного фінансового контролю варто зупинитись на його класифікації. Дослідивши існуючі класифікаційні ознаки державного фінансового контролю, пропонуємо узагальнити і схематично відобразити його класифікацію наступним чином (рис 1.3).

Залежно від часу проведення державний фінансовий контроль поділяється на попередній, поточний і наступний. Під час розгляду управлінських рішень здійснюється попередній фінансовий контроль, покликаний забезпечити попередження можливих порушень законодавства. З метою контролю за дотриманням вимог законодавства на етапі реалізації управлінських рішень здійснюється поточний фінансовий контроль. Наступний (ретроспективний) фінансовий контроль здійснюється після прийняття відповідних рішень з метою аналізу, виявлення і усунення відхилень і порушень законодавства.

Залежно від характеру взаємовідносин об'єкта та суб'єкта державний фінансовий контроль можна розділити на зовнішній і внутрішній. Внутрішнім називається такий контроль, за якого суб'єкт і об'єкт належать до однієї системи, а зовнішнім – такий, за якого контроль здійснюється суб'єктом, що не належить до тієї ж системи, що й об'єкт. Заходи фінансового контролю, що здійснюються зовнішніми органами, зазвичай охоплюють усю систему державних органів і тому можуть сприйматися як макрозаходи. При цьому їх треба доповнювати мікрозаходами, що належать до компетенції органів внутрішнього фінансового контролю [31, с. 347].

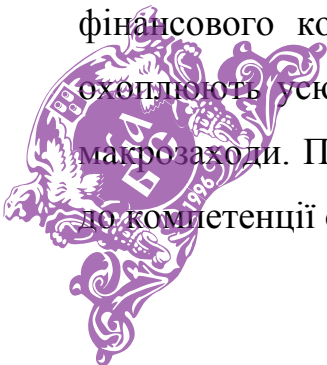




Рисунок 1.3 – Види державного фінансового контролю

Джерело: складено автором на основі [31, 196, 47, 39]

Внутрішній і зовнішній фінансовий контроль є взаємообумовленими і взаємозалежними, здійснюються паралельно і перебувають у постійному взаємозв'язку.

За інформаційним забезпеченням виділяють документальний і фактичний фінансовий контроль. Під час проведення документального контролю джерелами інформації виступають первинні документи, облікові регістри, фінансова звітність, статистична інформація, нормативна документація тощо. В основу фактичного контролю покладено встановлення реального стану аналізованого об'єкту шляхом вимірювання, зважування і т. д.

За відношенням до власника фінансовий контроль поділяють на [47, с. 9]:

- внутрішньовідомчий контроль – проводиться міністерствами, відомствами, органами державного управління стосовно діяльності підвідомчих їм підприємств і організацій у формі тематичних перевірок та ревізій;

- внутрішньогосподарський фінансовий контроль – здійснюється власниками, апаратом управління підприємницьких структур відповідно до діючого законодавства стосовно діяльності цехів, бригад, дільниць, інших підрозділів підприємств.

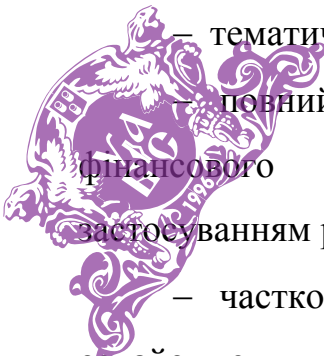
Залежно від ступеня охоплення підконтрольного об'єкта можна виокремити такі види фінансового контролю [31, с. 347]:

- комплексний – якому підлягають всі аспекти діяльності підконтрольного об'єкта;

- тематичний – зосереджується лише на окремих аспектах діяльності;

- повний – характеризується загальним глибоким вивченням фінансового боку діяльності організації, максимально можливим застосуванням різних методів контролю;

- частковий – проводиться з певного переліку питань за допомогою ознайомлення на місці з окремими напрямками фінансової діяльності;



- суцільний – передбачає вивчення всіх первинних документів і записів у формах аналітичного та синтетичного обліку;
- вибірковий – передбачає перевірку або всіх документів певних періодів протягом року, або частини документів за весь звітний період.

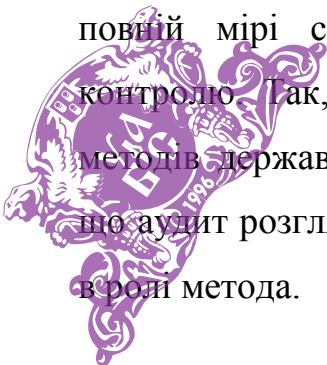
Також фінансовий контроль можна проводити безпосередньо на місці (передбачає виконання контрольних дій на підконтрольному об'єкті) та дистанційно (передбачає виконання контрольних дій віддалено від підконтрольного об'єкту посередництвом передачі інформації засобами зв'язку).

За цільовою спрямованістю контрольних дій виділяють стратегічний фінансовий контроль (направлений на вирішення стратегічних питань, визначення пріоритетних напрямків розвитку) і тактичний фінансовий контроль (направлений на вирішення поточних завдань).

Залежно від форми здійснення виділяють наступні види фінансового контролю: ревізії, аудит, тематичні перевірки, камеральні перевірки, фінансові експертизи, службове розслідування та слідство.

Особливе місце серед видів фінансового контролю займає аудит. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації з фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам.

При цьому, не дивлячись на всебічність сукупності розглянутих класифікаційних ознак, все ж таки розглянута класифікація не розкриває в повній мірі специфіки методичних прийомів державного фінансового контролю. Так, в результаті проведеного аналізу підходів до класифікації методів державного фінансового контролю, ми можемо зробити висновок, що аудит розглядають лише як форму, проте, насправді, він може виступати в ролі метода.



При визначенні місця аудиту, як виду державного фінансового контролю у загальній класифікації ДФК, виділяють таке поняття, як аудит ефективності виконання державних програм – це форма контролю, яка складається з сукупності статистичних, ревізійних та аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень при реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, що перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів [39, с. 101]. Крім того, як окремий вид аудиту виділяють фінансовий аудит, який здійснюється з метою оцінки ефективності і законності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю об'єкта аудиту [6].

Для підвищення рівня ефективності використання ресурсів в міжнародній практиці державних фінансів використовують такий метод як аудит, одним з видів якого є аудит адміністративної діяльності. При порівнянні визначення аудиту загалом та аудиту адміністративної діяльності виявляється одна значуща різниця, а саме: перше поняття позначає перевірку, основною метою якої є виявлення відхилень від стандартів, а друге – перевірку, основна мета якої є визначення ефективності, економічності та результативності [183].

Міжнародна організація вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI) у стандартах аудиту державних фінансів визначила, що повний обсяг державного контролю реалізується через два методи контролю – фінансовий аудит правильності і відповідальності (regularity audit) та аудит адміністративної діяльності (performance audit) [164].



Отже, відповідно до визначення Міжнародної організації вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI) аудит адміністративної діяльності за суттю співпадає з аудитом ефективності.

Крім того, стандартами Міжнародної організації вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI) було визначено, що повний обсяг державного контролю реалізується через наступні форми аудиту:

- фінансовий аудит правильності та відповідності;
- аудит ефективності (адміністративної діяльності).

Фінансовий аудит правильності та відповідності включає:

– перевірку фінансової системи та господарських операцій, включаючи перевірку дотримання норм законодавства і статутної діяльності об'єкту аудиту;

– дослідження адекватності адміністративних рішень, прийнятих органами управління;

– оцінку надійності внутрішнього контролю та якості внутрішнього аудиту [183].

При цьому кожний з цих видів аудиту має різну цілеспрямованість (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4 – Визначення цілей фінансового аудиту, аудиту ефективності (адміністративної діяльності), аудиту правильності та відповідності

Вид аудиту	Мета проведення
Фінансовий аудит	Перевірка відповідності фінансової звітності вимогам, які висуваються до її складання та інформації, яка в ній наводиться
Аудит правильності та відповідності (regularity audit)	Перевірка фінансової системи та адекватності адміністративних рішень
Аудит ефективності (efficiency audit)	Перевірка відповідності обраних способів використання державних коштів принципам результативності, економічності і продуктивності

Джерело: складено автором

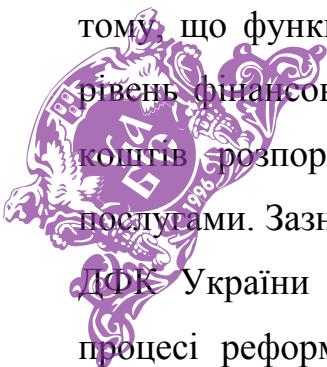
Отже, на нашу думку, доцільно виокремити аудит як окремий метод сучасного ДФК за такими видами: фінансовий аудит, аудит ефективності (адміністративної діяльності), аудит правильності та відповідності.

Таким чином, запропонована класифікація охоплює всі аспекти, що виникають з природи об'єктів і суб'єктів державного фінансового контролю.

Надане визначення сутності державного фінансового контролю враховує мету і завдання дослідження, існуючі підходи до основних ознак і трактування даної категорії різними науковцями, основні принципи, функції і визначається як система економічних відносин з формування, розподілу і використання коштів державних фондів, фондів органів місцевого самоврядування, які орієнтовані на результати і ефективність діяльності системи державного управління з метою оцінки державної політики і програм соціально-економічного розвитку територій і держави в цілому, виявлення та усунення різноманітних зловживань у сфері державних фінансів на принципах законності, економічності, ефективності, неупередженості, системності та систематичності.

1.2 Роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю в забезпеченні фінансово-бюджетної дисципліни

У процесі дослідження стану та проблем розвитку державного фінансового контролю (ДФК) в Україні більшість науковців наголошують на тому, що функціонуюча система ДФК не дозволяє підтримувати належний рівень фінансово-бюджетної дисципліни, ефективне витрачання бюджетних коштів розпорядниками, забезпечення населення якісними державними послугами. Зазначене ставить під сумнів дієвість використовуваних в системі ДФК України фінансово-економічних методів контролю. Поряд з цим у процесі реформування системи ДФК з'являються нові методи контролю



(найчастіше запозичуються із зарубіжної практики), у відповідь на розвиток бюджетних відносин модифікуються вже відомі методи, що в цілому визначає необхідність узагальнення та класифікації методів ДФК, їх особливостей використання та ролі в процесі забезпечення фінансово-бюджетної дисципліни.

Дослідження окресленого питання тісно пов'язане з вибором контролерами окремих методів для визначення основних порушень цієї дисципліни. Власне під фінансово-бюджетною дисципліною розуміють дотримання посадовими особами органів виконавчої влади встановлених законодавством правил і процедур щодо порядку витрачання бюджетних коштів. З переходом на програмно-цільовий метод складання державного бюджету з прийняттям у 2002 р. Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі [159] та використанням в Україні зарубіжного досвіду бюджетування, орієнтованого на результати (Results-oriented budget), у визначенні даного поняття акцент з дотримання законодавства щодо витрачання бюджетних коштів зміщується в бік їх ефективного витрачання.

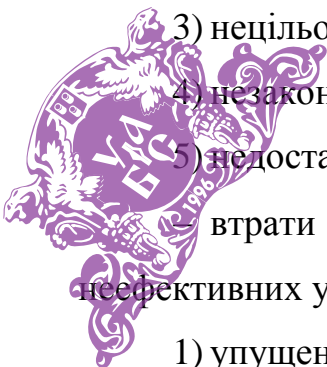
Серед основних порушень фінансово-бюджетної дисципліни, згідно з класифікацією порушень в аналітичних звітах контролюючих органів, можна виділити наступні:

– втрати фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства:

- 1) недотримання фінансових ресурсів;
- 2) проведення витрат з порушенням законодавства;
- 3) нецільові витрати державних ресурсів;
- 4) незаконні витрати;
- 5) недостачі;

– втрати фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективних управлінських дій:

- 1) упущені вигоди;



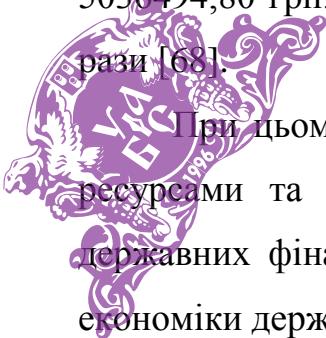
2) непродуктивні (зайві) витрати.

Згідно з п. 11 ст. 7 Бюджетного кодексу України принцип відповідальності учасників бюджетного процесу визначається як такий, що кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу [30]. Разом із принципами Лімської декларації керівних принципів контролю, зокрема економності (мінімізація витрат, здійснюваних на ту чи іншу діяльність зі збереженням якості результатів), результативності (ступінь досягнення цілей і відношення запланованих результатів діяльності до фактичних) та ефективності (співвідношення між витратами на виробництво товарно-матеріальних цінностей, робіт чи інших цінностей і обсягом ресурсів, витрачених на таке виробництво) [80], зазначений принцип створює основи виконання фінансово-бюджетної дисципліни розпорядниками бюджетних коштів.

Варто зазначити, що статистичні дані свідчать про значні порушення фінансово-бюджетної дисципліни, де спостерігається значне перевищення порушень, пов'язаних із зниженням ефективності бюджетних видатків на фінансування різноманітних програм над порушеннями законодавчого порядку їх здійснення [138, 45].

Так, за підсумками 2010 р. працівниками ДКРСУ виявлено втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства на суму 35127007,15 грн. У той же час сума виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок неефективних управлінських дій перевищує зазначений показник в 1,6 рази, і складає 5036494,80 грн. У 2008 р. таке перевищення було ще більш значним – в 2,6 рази [68].

При цьому, суттєві фінансові порушення, зловживання з державними ресурсами та факти, що свідчать про корупцію у сфері використання державних фінансів і інших активів, встановлені практично у всіх сферах економіки держави.



Відповідно зростає роль фінансово-економічних методів ДФК України, у своєчасному виявленні вказаних порушень, адекватному їх усуненні, і в кращих традиціях зарубіжних систем ДФК та з урахуванням превентивності (попереднього характеру) ДФК запобіганні їх виникненню.

Необхідно зазначити, що у працях науковців, присвячених методологічному забезпеченню ДФК, відсутня єдина думка стосовно трактування самого поняття «метод ДФК». Досить часто це поняття ототожнюється з формою ДФК.

У Великому енциклопедичному словнику дається досить просте визначення поняття форма – 1) зовнішній обрис, зовнішній вид, контури предмету; 2) – зовнішнє вираження змісту предмету. Метод (з грецької – шлях дослідження) у словнику визначається як спосіб досягнення певної цілі, рішення конкретної задачі, сукупність прийомів чи операцій практичного чи теоретичного пізнання дійсності [1].

Використовуючи філософське підґрунтя, зміст і форма є типовими філософськими категоріями, нерозривно пов'язаними між собою як частини одного цілого, оскільки, зміст є наповненням предмету чи явища, його ключовою характеристикою, а форма – зовнішнім проявом змісту, що визначає його внутрішню змінну структуру.

Деякі вчені під формою ДФК розуміють його поділ залежно від характеру взаємодії суб'єкта і об'єкта контролю на внутрішній (ініціативний) і зовнішній (обов'язковий), або залежно від часових критеріїв на попередній, поточний і наступний [39, 123, 188, 169]. Загалом під формою контролю розуміють спосіб його проведення, вона вказує техніку його здійснення. [8, с. 188]. Більш поширене визначення наводить І. Стефанюк: «форма контролю – це засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об'єкта, процесу, що охоплені контрольними діями» [95, с. 90]. В. П. Нагребельний під формою фінансового контролю розуміє спосіб конкретного вираження і організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій фінансового контролю [116]. Визначення форми контролю через його метод

дає С. Бардаш – під формою контролю слід розуміти внутрішню організацію контролю та методику його проведення, адже поняття «форма контролю» актуальне лише для практики його здійснення [14].

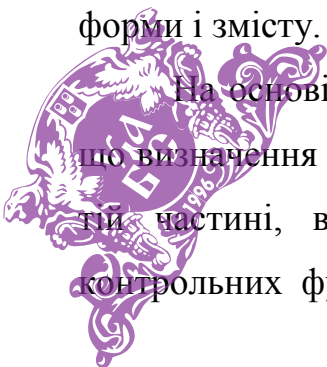
На думку І. Устиної розмежування понять метод і форма ДФК ускладнюється через постійну зміну форм роботи контрольних органів, мети, завдань, змісту контрольних заходів і в його основі лежить розуміння методу ДФК як способу здійснення контрольних повноважень [188, с. 20], що на наш погляд, відповідає дійсності і підтверджується практичним досвідом поступального реформування вітчизняної системи ДФК, впровадження нових контрольних форм, зокрема державного фінансового аудиту.

Подібне трактування поняття методу ДФК зберігається у працях науковців у сфері фінансового права і фінансового контролю, маючи під собою підхід до визначення методу контролю, сформований у радянські часи, за яким метод контролю – це конкретні способи (прийоми), що застосовуються при здійсненні контрольних функцій [36, с. 69].

М. Бариніна-Закірова вважає, що сукупність методів урядового ДФК, які застосовуються суб'єктами контролю при дослідженні конкретного об'єкта контролю, є формою контролю (контрольним заходом), і розуміє під методами урядового фінансового контролю поєднання загальнонаукових і спеціальних прийомів контролю, що дають можливість всебічно, повно і об'єктивно вивчити законність, достовірність, доцільність і економічну ефективність об'єкта контролю [18].

Відповідно метод ДФК в межах дисертаційного дослідження ототожнюється з формою ДФК, цим самим підтверджуючи єдність категорій форми і змісту.

На основі наведених визначень та їх аналізу можна зробити висновок, що визначення поняття «форма» і «метод» ДФК за своєю суттю збігаються в тій частині, в якій у них йдеться про спрямованість на виконання контрольних функцій суб'єктами контролю, при чому форма є зовнішнім



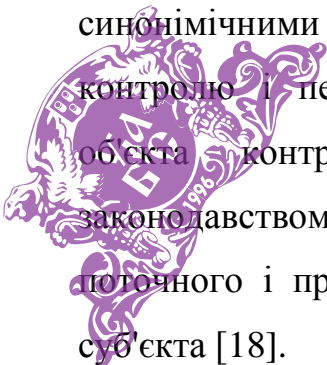
виразом та організацією змісту контрольних заходів, який, в свою чергу, реалізується за допомогою певних прийомів, способів контролю – методів.

Відсутність цілісного розуміння поняття «метод ДФК» породжує розбіжності щодо переліку методів ДФК, особливостей їх застосування. Так А. В. Бодюк відносить до загальнонаукових методів фінансового контролю методи системного аналізу, моделювання, синтезу, індукції, дедукції, абстрагування, конкретизації, аналогії та інші; до прикладних: документальні і аналітичні прийоми, спостереження, запиту про підприємство (наприклад, платника податків); метод інвентаризації активів; метод огляду фізичного стану об'єкта обстеження; метод достовірних тверджень; повторне виконання перевірки та інші [22]. Узагальнення цих та інших методів ДФК, що виокремлюються науковцями наведено у таблиці 1.5.

Думку щодо переліку методів фінансового контролю, наданого А. В. Бодюком поділяє М. В. Бариніна-Закірова. Проте щодо визначення сутності та меж застосування окреслених методів думки авторів різняться.

У свою чергу, ми погоджуємося з думкою М. В. Бариніною-Закіровою стосовно того, що нормативно-правове регулювання та службово-документальне розслідування не можуть бути віднесені до методів ДФК, метод фізичного огляду є частиною методу інвентаризації, який зокрема, крім основних засобів (за версією А. В. Бодюка), повинен включати й інші активи і зобов'язання підконтрольного суб'єкта, стосовно необґрунтованого визначення документальних методів контролю через ревізію та ідентичності понять спостереження і моніторингу.

У зв'язку з цим слід підкреслити, що спостереження і моніторинг є синонімічними поняттями у частині такої часової форми ДФК як поточного контролю і передбачають, безперервне спостереження за відповідністю об'єкта контролю стандартам, нормам і правилам, визначеним законодавством, станом реалізації управлінських рішень з метою оцінки поточного і прогнозного (можливого) фінансового стану підконтрольного суб'єкта [18].



Крім того, стандартизація, ліцензування, ідентифікація є окремими методами нормативно-правового регулювання системи ДФК і однозначно не можуть бути за своїми організаційними та цільовими ознаками віднесені до методів ДФК як такого, без співвіднесення його з регулятивними державними механізмами.



Державний вищий навчальний заклад
“УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

State Higher Educational Institution
“UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE”

Таблиця 1.5 – Підходи науковців щодо визначення переліку методівДФК

Методи ДФК	Ващенко І. В.[32]	Стефанюк І. Б.[177]	Бариніна- Закірова М.В.[18]	Орлюк О. П. [123]	Воронова Л.К.[39]	Нагребельний В.П. [116]	Крилицький І.С.[89]	Жук Л.А.[120]	Ловінська К.Г.[95]	Рубан Н.І.[167]
Спостереження	+				+	+	+	+	+	
Аналіз	+				+	+	+			
Перевірка	+		+	+	+	+	+	+	+	+
Ревізія	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Аудит	+	+	+						+	+
Стандартизація		+							+	+
Ідентифікація		+							+	+
Ліцензування		+							+	
Експертиза		+								
Моніторинг		+	+	+					+	+
Обстеження				+	+	+		+	+	
Облік					+					
Інспекція						+				
Заслуховування звітів державних органів						+		+	+	
Інвентаризація								+	+	
Експертиза							+		+	+



Державний вищий навчальний заклад
“УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

State Higher Educational Institution
“UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE”

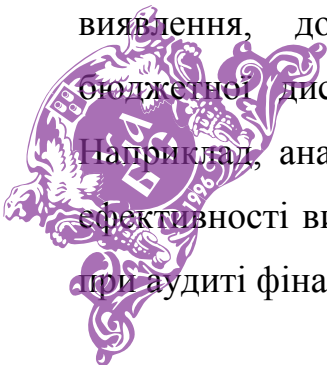
Продовжуючи визначення найбільш істотних методівДФК, варто зазначити, що співвідношення між обліком та методамиДФК, вбачається нам досить опосередкованим, як і І. Є. Криницькому [89], не зважаючи на контрольну функцію яку виконує облік для господарюючого суб'єкта (розпорядника коштів), і підкреслюючи, що облікові дані і звітність є джерелами для різних методів контролю.

Виходячи з розуміння методівДФК як сукупності способів проведення та організації заходів контролю, які визначені на законодавчому рівні, до них можна віднести всі наведені у відповідних нормативно-правових актах контрольні заходи: ревізії, перевірки, аудит.

А такі контрольні заходи, як слідство, експертиза, аналіз та ін. не можуть вважатися формами господарського контролю, оскільки кожен з них може бути застосований в межах тих же ревізій, перевірок і аудиту.

Ми схильні вважати, що методи як специфічні прийоми, способи реалізації певних контрольних заходів можуть варіюватись (дублюватись) у межах різних форм контролю. Більше того, кожен з методівДФК включає в себе окремі способи і прийоми, що дозволяють вирішувати проміжні задачі і також використовуватись при різних формах контролю [138, 46].

Так, слідство та експертиза є способом доведення або спростування результатів наступного контролю, тобто правовим обґрунтуванням результатів проведеного контрольного заходу [14]. Аналіз, обстеження, інвентаризація, моніторинг (спостереження) також не є окремими методамиДФК. Стосовно їх в межах нашого дослідження доцільно застосовувати термін «методичні прийоми», оскільки вони є контрольними засобами виявлення, дослідження, узагальнення фактів порушень фінансово-бюджетної дисципліни і є складовими всіх згаданих форм контролю. Наприклад, аналіз як один з методівДФК, використовується і при аудиті ефективності виконання бюджетних програм, і при ревізії, і при перевірці, і при аудиті фінансової та господарської діяльності бюджетної установи [18].

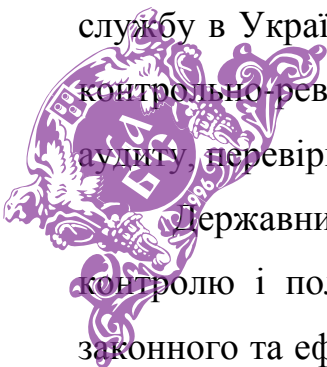


Методи проведення ДФК згідно з Лімською декларацією та Стандартами аудиту державних фінансів визначають виходячи з компетентності контролера та потреб контролю в кожній конкретній ситуації, проте вони повинні забезпечувати контроль законності (засвідчення фінансової відповідальності підконтрольних організацій, яке передбачає аналіз і оцінку бухгалтерської документації та підготовку висновків щодо фінансових відомостей; засвідчення фінансової відповідальності всього державного апарату; контроль фінансової системи та операцій, який включає оцінку стану дотримання чинних законів і нормативних актів; перевірку системи внутрішнього контролю та функцій внутрішнього контролю; перевірку правильності та доцільності прийняття в підконтрольній організації адміністративних рішень; а також звітування про всі інші питання, що виникли під час контролю чи у зв'язку із ним і що ВОКФД вважає за необхідне поставити на порядок денний) та контроль ефективності (перевірка масштабів економії, результативності та ефективності управління ресурсами, що об'єкт контролю використовує для виконання своїх завдань) [80].

Підкреслюючи важливість наукових праць стосовно визначення переліку методів та форм ДФК, ми все ж поділяємо точку зору, втілену у нормативно-правових актах, присвячених ДФК як міжнародних (Лімська декларація, Стандарти аудиту), так і національних. Вона полягає у тому що основні методи ДФК: ревізія, перевірка та аудит втілені в окремих формах ДФК – інспектування, перевірка, державний фінансовий аудит.

Згідно із ст. 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» державний фінансовий контроль реалізується державною контрольно-ревізійною службою через проведення державного фінансового аудиту, перевірки державних закупівель та інспектування.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і



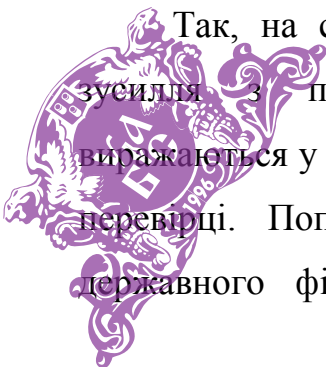
майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті.

Перевірка державних закупівель полягає у документальному та фактичному аналізі дотримання підконтрольними установами законодавства про державні закупівлі та проводиться органами державної контрольно-ревізійної служби на всіх стадіях державних закупівель. Результати перевірки державних закупівель викладаються в акті.

Інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. Результати ревізії викладаються в акті [153].

Отже, на сьогодні не існує єдиного підходу науковців до методів ДФК, що негативно впливає на реалізацію механізму ДФК, який базується на застосуванні видів, форм та методів. Залежно від набору методів і видів суб'єкти державного фінансового контролю здійснюють вибір й організацію контрольних заходів всіх сфер управління державними фінансами. Автором досліджено форми ДФК, зокрема попередній, поточний, наступний та методи, що дозволило обґрунтувати класифікацію основних методів ДФК у складі механізму ДФК та специфіку їх застосування з позиції оцінки перспективності/проблематичності (таблиця 1.6).

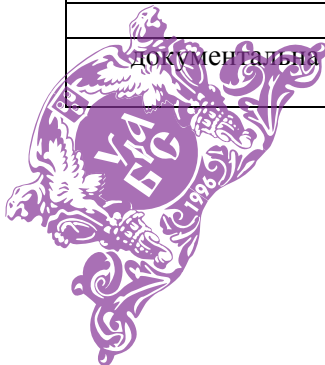
Так, на сьогодні в Україні склалася система ДФК, у якій основні зусилля з підтримання належної фінансово-бюджетної дисципліни виражаються у наступному (подальшому) контролі та його методах – ревізії і перевірці. Попри задекларований перехід до внутрішнього контролю, державного фінансового аудиту, зокрема адміністративного аудиту та



розповсюдження цих методів у зарубіжних країнах з розвиненими системами ДФК, в Україні вони не набули достатнього поширення.

Таблиця 1.6 – Класифікація методів ДФК з урахуванням специфіки їх застосування

Метод			
Перевірка	Ревізія	Аудит	Моніторинг
Сутність			
метод державного фінансового контролю, пов'язаний із одноразовим обстеженням і вивченням окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкта, спосіб документального викриття незаконного та нецільового використання коштів, у тому числі бюджетних і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань, інших порушень чинного законодавства	метод державного фінансового контролю, пов'язаний із повним, комплексним, системним та об'єктивним обстеженням фінансово-господарської діяльності підконтрольного об'єкта, вивченням первинних фінансових документів щодо правильності відображення у них всіх фінансово-економічних операцій з метою встановлення відповідності прийнятих управлінських рішень та здійснених фінансових операцій вимогам чинного законодавства	метод державного фінансового контролю, пов'язаний із встановлення законності та ефективності використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правомірності фінансового управління і функціонування системи внутрішнього контролю	метод державного фінансового контролю, пов'язаний із безперервним спостереженням та аналізом основних змін у бюджетному та податковому законодавстві, які впливають на виконання бюджетів усіх рівнів, макроекономічних показників і показники виконання державного та місцевих бюджетів, основних тенденцій бюджетної політики та впливу ухвалених рішень на бюджети всіх рівнів.
За формою проведення			
попередній контроль	наступний контроль	попередній, поточний, наступний	поточний контроль
За часом проведення			
планова, позапланова	планова, позапланова	плановий, позаплановий	плановий
За способом проведення			
документальна	документальна, фактична	документальний, фактичний	фактичний



Продовження таблиці 1.6

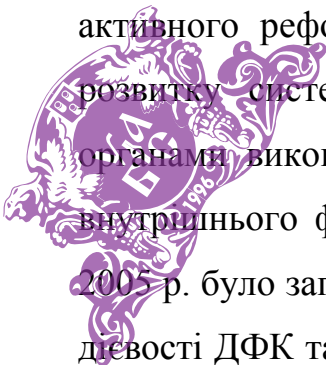
За обсягом			
повна, часткова, тематична, комплексна	повна, часткова, тематична, комплексна	бюджетних програм, суб'єктів господарювання державного сектору, фінансово- господарської діяльності бюджетних установ, місцевих бюджетів	
За місцем проведення			
виїзна, зустрічна, камеральна	виїзна, зустрічна, невиїзна	виїзний	невиїзний

Відповідно серед проблем застосування таких методів контролю як ревізії і перевірки, пов'язаних з їх ретроспективним характером варто зазначити наступні:

- використання ревізій і перевірок для встановлення фактів порушень фінансово-бюджетної дисципліни, а не виявлення можливих їх причин та способів уникнення цих порушень;
- значний часовий лат між прийняттям управлінських рішень чи здійсненням фактів витрачання бюджетних коштів, що ускладнює, і навіть унеможлиблює усунення фінансових порушень та їх негативних наслідків [199];
- низька оперативність, дієвість та ефективність застосування таких методів.

Більш перспективним, порівняно з ревізіями і перевітками, націленим на майбутнє є аудит як метод попереднього та поточного ДФК.

З переходом до програмно-цільового методу складання бюджету та активного реформування системи ДФК України з прийняттям «Стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади» у 2002 р. та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та Плану заходів щодо її реалізації у 2005 р. було запроваджено державний фінансовий аудит з метою підвищення дієвості ДФК та зміцнення фінансово-бюджетної дисципліни. У подальшому



з огляду на міжнародну практику прийняті окремі нормативно-правові акти, що регламентують поділ державного фінансового аудиту як методу на окремі складові. Проте серед цієї сукупності нормативних джерел відсутній єдиний підхід до визначення державного фінансового аудиту як методу.

Відповідно застосування аудиту у всіх його різновидах базується на наступних нормативно-правових актах:

– Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [155];

– Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ [157];

– Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів [152];

– Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [156] та відповідні кожному з Порядків Методичні рекомендації ДКРСУ з проведення кожного з видів аудиту.

Проте серед цих нормативних джерел і базового закону «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» відсутнє єдине розуміння державного фінансового аудиту.

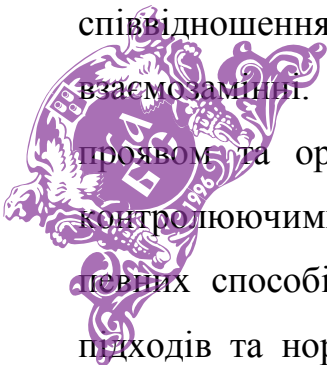
У Законі України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» державний фінансовий аудит – це різновид державного фінансового контролю, і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [153]. У Порядку проведення органами ДКРСУ аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ з'являється інший термін на позначення цього ж методу – «фінансово-господарський аудит», який

визначається як форма державного фінансового контролю, спрямована на попередження фінансових порушень у бюджетних установах і забезпечення достовірності його фінансової звітності [157]. У Порядку проведення органами ДКРСУ державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм наведено термін «аудит ефективності» – форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають [156]. Крім відмінностей у трактуванні поняття аудиту існують певні відмінності і в процедурах його проведення залежно від виду.

У таблиці А.1 наведені ключові особливості в проведенні чотирьох видів державного фінансового аудиту, виділених на основі названих нормативних актів, та їх порівняльна характеристика, зокрема аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, аудиту діяльності суб'єктів господарювання, аудиту виконання місцевих бюджетів, аудиту виконання бюджетних програм.

Не зважаючи на формальну наявність державного фінансового аудиту в Україні як методу ДФК, розуміння державного аудиту як передусім аудиту ефективності в загальноприйнятих документах Міжнародної організації вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI), несистематизоване законодавче поле та численні термінологічні і методологічні розбіжності не дають змогу говорити про їх відповідність.

Таким чином, методи ДФК відіграють важливу роль у забезпеченні належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни та запобіганні її порушень. У наукових джерелах відсутня єдина думка стосовно співвідношення понять форми і методу ДФК, які часто вживаються як взаємозамінні. У межах нашого дослідження форма ДФК є зовнішнім проявом та організацією змісту контрольних заходів, що здійснюються контролюючими органами щодо об'єктів контролю за допомогою сукупності певних способів і прийомів – методів контролю. Узагальнення наукових підходів та нормативних документів щодо методів ДФК дало можливість



виділити такі методи ДФК як: перевірка, моніторинг, ревізія, аудит, що в українській системі ДФК втілені у формі інспектування, перевірки та державного фінансового аудиту. З позиції перспективності застосування ревізії та перевірки є методами наступного контролю, порівняно з якими аудит має націленість на упередження порушень фінансово-бюджетної дисципліни у межах попереднього і поточного контролю. Проте застосування аудиту у сенсі аудиту ефективності, як це прийнято у міжнародній практиці, в Україні знаходиться в процесі впровадження і реформування.

Автором досліджено види (законодавчий, виконавчий, судовий), форми (попередній, поточний, наступний) та методи (ревізія, обстеження, аналіз, фінансова експертиза, перевірка, інспекція, спостереження, моніторинг, нагляд, аудит) ДФК, на основі чого шляхом здійснення трьохвимірної суперпозиції автором обґрунтовано перелік завдань, процедур проведення та специфіку застосування інструментарію ДФК в системі координат «вид – форма – метод».

Виділені автором з діалектичної точки зору види, форми та методи дозволяють в перспективі побудувати науково обґрунтовані заходи щодо удосконалення механізму реалізації державного фінансового контролю в сучасних реаліях глобалізації фінансової системи. Визначені методологічні основи відповідають загальним науковим принципам: загальному зв'язку та взаємоузгодженості процесів та явищ, динамізму, трансформації кількісного показника в якісний, єдності протилежностей. Вони дозволяють в подальшому структурувати механізм державного фінансового контролю в конкретній сфері (податковому фінансовому контролі, бюджетному фінансовому контролі, соціальному фінансовому контролі тощо).



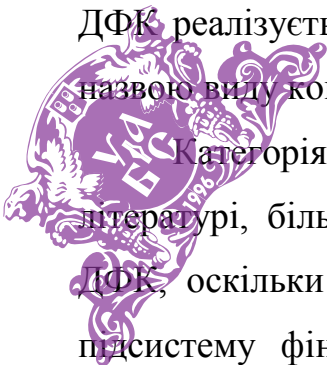
1.3 Формалізація механізму державного фінансового контролю України

Не зважаючи на численні державні органи, фрагментарну нормативно-правову базу, що регламентує їх повноваження, постійний процес реформування державного контролю, вагомий доробок науковців стосовно проблематики державного контролю, в Україні поки що не створений адекватний міжнародній практиці та національним особливостям і вимогам механізм державного фінансового контролю. Відсутність цілісного механізму, з чітко визначеними правами, обов'язками суб'єктів ДФК, їх координацією, напрацьованих єдиних методів і форм контролю, необхідного забезпечення їх діяльності негативно впливає на стан фінансово-бюджетної дисципліни в Україні і спотворює саме призначення ДФК.

У працях науковців досліджується передусім функціонування механізму ДФК як складової державного управління [62], як засобу стимулювання територіального розвитку [114], як заходів з удосконалення системи ДФК [164]. Проте недостатньо уваги приділено власне фінансово-бюджетному характеру такого механізму і його формалізації загалом.

Серед різноманіття видів державного контролю виділяють фінансовий, технічний, соціальний, економічний контроль. У свою чергу фінансовий контроль поділяють на підвиди: бюджетний, податковий, митний, валютний, ціновий, банківський. Саме тому часто говорять про спорідненість видів контролю і розрізняють державний фінансово-бюджетний, фінансово-господарський, фінансово-економічний контроль [178]. Будь-який із видів ДФК реалізується за допомогою певного механізму, який є однойменним з назвою виду контролю.

Категорія фінансовий механізм є доволі неоднозначною в науковій літературі, більше того існує невизначеність щодо фінансового механізму ДФК, оскільки власне сам фінансовий контроль зазвичай розглядають як підсистему фінансового механізму. Загалом під фінансовим механізмом



розуміють сукупність фінансових методів і форм, інструментів та важелів впливу на соціально-економічний розвиток суспільства [121,195].

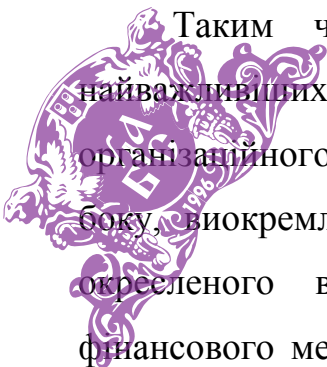
У іншому визначенні підкреслюється управлінський аспект фінансового механізму: «Фінансовий механізм – це сукупність економіко-організаційних та правових форм і методів управління фінансовою діяльністю держави у процесі створення й використання фондів фінансових ресурсів з метою забезпечення різноманітних потреб державних структур, господарських суб'єктів і населення» [10, с. 18], що є суттєвим для розуміння механізму ДФК як невід'ємної частини державного управління.

Розглянемо іншу складову фінансово-бюджетного механізму. Бюджетний механізм – (з англ. budgetary mechanism) – частина фінансового механізму, представлена сукупністю видів і форм організації бюджетних відносин, специфічних методів мобілізації та використання бюджетних коштів, принципів планування та фінансування, умов і методів здійснення фінансового контролю [35].

Центральне місце у бюджетному механізмі посідає бюджетний контроль, що присутній на всіх стадіях бюджетного процесу. У ст. 26 Бюджетного кодексу України зазначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінювання ефективного використання бюджетних коштів [30].

Логічним завершенням є визначення місця й економічної сутності механізму державного фінансового контролю в фінансовому і бюджетному механізмах. З цієї метою розглянемо побудову фінансового та бюджетного механізму за функціональним і організаційним підходами (рис. 1.4).

Таким чином, розуміння фінансового контролю як однієї з найважливіших складових бюджетного механізму, визначеного в межах організаційного підходу до структурування фінансового механізму з одного боку, виокремлення бюджетного контролю як пріоритетного виду ДФК, окресленого в межах функціонального підходу до структурування фінансового механізму з іншого та їх поєднання з урахуванням принципів



бюджетного устрою, фінансово-бюджетної дисципліни та фінансового контролю дозволило сформуванню авторське бачення механізму ДФК.

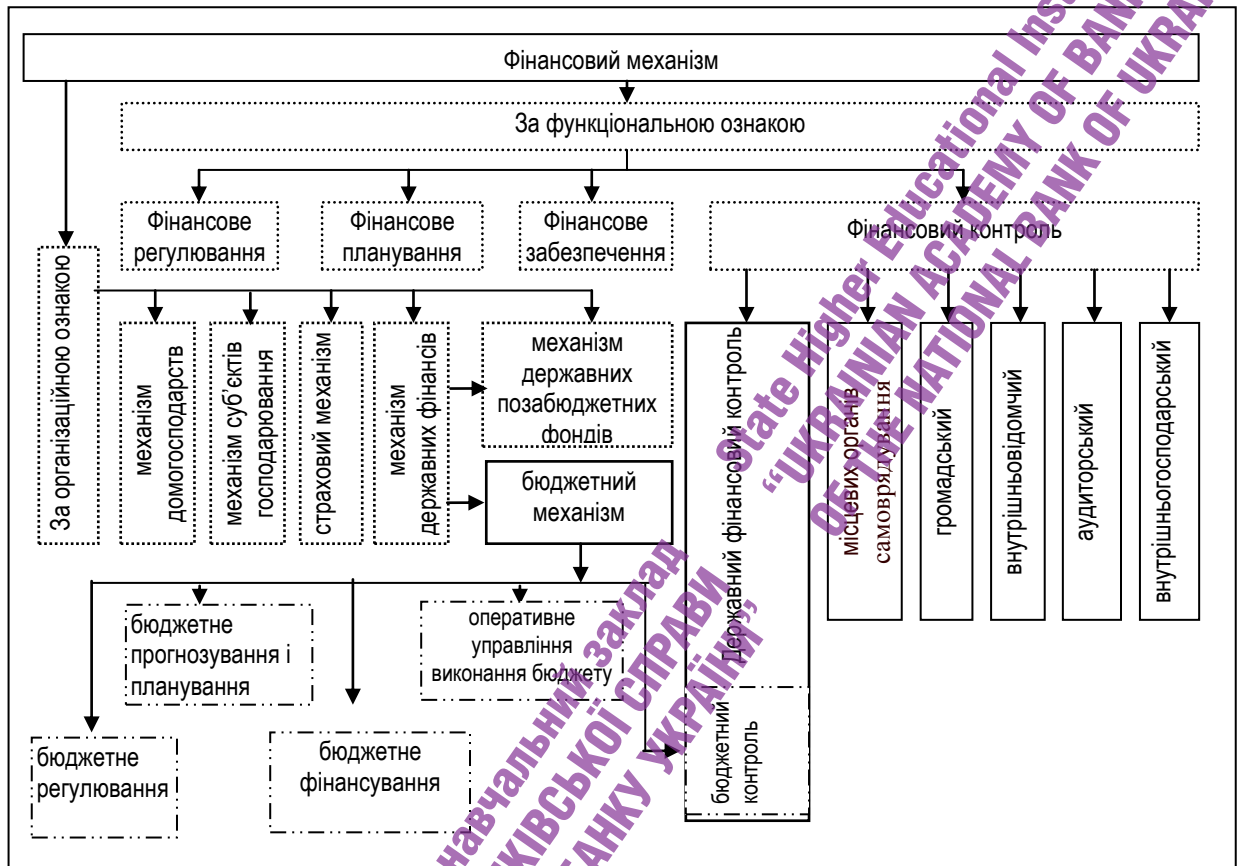


Рисунок 1.4 – Місце державного фінансового контролю у фінансово-бюджетному механізмі

У цьому контексті зазначимо, що в науковій літературі існує поняття механізму ДФК. Так, О. І. Жадан надає наступне визначення механізму державного фінансового контролю: «це сукупність умов, форм і методів впливу суб'єктів контролю на його об'єкти з метою забезпечення пріоритетів фінансової політики держави» [62]. Автор також здійснює розробку механізму фінансового контролю ефективності використання державних коштів «преактивного» типу у методологічному й організаційному аспектах [62], проте не наводить визначення його сутності. Зазначається, що основним призначенням механізму є реалізація контрольної функції і надання зворотного зв'язку органам державного управління як основи для

прийняття своєчасних управлінських рішень по підвищенню ефективності використання державних коштів на всіх етапах і рівнях їх освоєння [62].

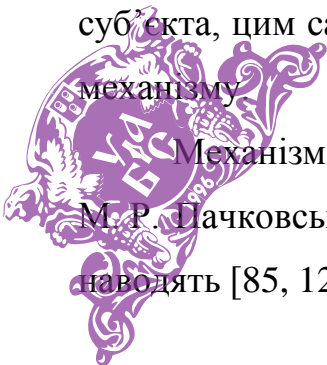
Поряд з цим достатньої уваги методології, принципам, техніці, технології здійснення контролю в межах цього механізму не приділено.

У праці І. М. Нестургіної аналізуються два основні підходи до розуміння поняття механізму державного управління, структурно-організаційний і структурно-функціональний. У межах першого підходу предметом дослідження є конкретний механізм державного управління – організаційно-правовий ДФК на регіональному рівні. Автор визначає організаційно-правовий механізм ДФК на регіональному рівні як сукупність організаційних і нормативно-правових елементів, за допомогою яких здійснюються: 1) сприяння урядові в забезпеченні досягнення мети соціально-економічного розвитку держави; 2) використання ресурсів держави в найбільш економічній, ефективній, результативній, законній і прозорій спосіб; 3) виявлення порушень у фінансовій сфері та вжиття заходів впливу [118].

Проте будуючи структуру означеного механізму, автор досить некоректно визначає об'єкти організаційно-правового механізму ДФК, надаючи їм статусу органам державного управління та місцевого самоврядування, посадовим особам, а також громадянам і юридичним особам. При цьому, на наш погляд, за підходом автора спостерігається підміна понять – підконтрольних суб'єктів на об'єкти контролю.

Більше того, виходячи із зазначеного, автор не розглядає такого важливого рівня контролю як внутрішній контроль підконтрольного суб'єкта, цим самим необґрунтовано спрощуючи структуру запропонованого механізму.

Механізм ДФК розглядається також і у працях Н. А. Константинової та М. Р. Пачковського, проте ґрунтовного визначення його сутності автори не наводять [85, 127].



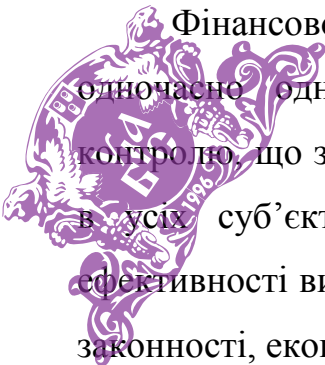
У своїй праці В.Л. Рибачук обґрунтовує споріднене, але не тотожне поняття – механізм взаємодії державних органів фінансового контролю з регіональними органами, органами місцевого самоврядування та міжнародними організаціями та зазначає, що він складається із таких стадій, як: формування норм, виникнення правовідносин, встановлення конкретного юридичного зв'язку між причиною правопорушень і наслідками, реалізація прав та обов'язків суб'єктів [164].

При цьому сутність вказаного механізму полягає в єдності управлінських, правових, економічних, організаційних, методичних засобів та способів, які в процесі державного управління фінансовою сферою економіки взаємодіють між собою й певним чином узгоджуються та підпорядковуються [164].

На нашу думку, розглянуте визначення не може претендувати на вичерпність, оскільки концентрується виключно на різного роду методах і способах взаємодії між органами фінансового контролю, не звертаючи уваги на об'єкти контролю та їх варіативність. Крім того, залишилася незрозумілим сутність виразу «певним чином узгоджуються та підпорядковуються».

На нашу думку, механізм ДФК повинен досліджуватись у єдності з об'єктом контролю – операціями, пов'язаними з формуванням та використанням бюджетних коштів, що є основою бюджетного процесу та відносин, що його опосередковують. У той же час, цей механізм має фінансову природу, оскільки в його основі лежать відносини, що опосередковують створення, розподіл, перерозподіл та використання державних (бюджетних) ресурсів, що мають фінансову форму.

Фінансово-бюджетний контроль є складовою фінансового контролю і одночасно однією з форм управління фінансами, особливою сферою контролю, що зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів в усіх суб'єктах економіки держави [114]. Він передбачає перевірку ефективності використання бюджетних коштів, фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних результатів.



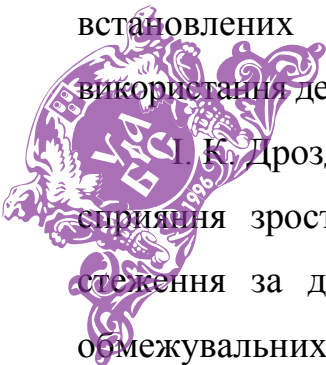
Узагальнюючи розглянуті підходи щодо механізмуДФК та аналізуючи їх недоліки, запропонуємо визначення механізмуДФК України.

Отже, механізм державного фінансового контролю – це складова фінансово-бюджетного механізму, який створений для перевірки дотримання законності, ефективності та доцільності формування, розподілу, перерозподілу, використання державних фінансових ресурсів та виявлення їх резервів, розробки і реалізації заходів з усунення виявлених порушень та їх причин з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень та представлений підсистемами (цільовою, об'єктно-суб'єктною, функціональною та підсистеми забезпечення) з відповідною ієрархією відносин, що забезпечують функціонування механізму в цілому.

Особливу увагу варто звернути на те, що поняття державних фінансових ресурсів включає в себе не тільки кошти зведеного державного бюджету (державний бюджет, місцеві бюджети, бюджет АРК), але і кошти державних цільових фондів, підприємств державної і комунальної власності. Проведене дослідження сутностіДФК дозволило формалізувати механізмДФК України, визначити, що він повинен складатись із взаємодіючих між собою у нерозривній їх єдності наступних підсистем: цільової, об'єктно-суб'єктної, функціональної та підсистеми забезпечення і представити його на рис. 1.5

Розглянемо детально кожну з підсистем. У межах цільової підсистеми метаДФК визначає структуру механізмуДФК і його функціонування. У визначенні метиДФК важко погодитись з А.О. Монаєнком, що розуміє її в межах традиційного підходу як забезпечення дотримання всіма учасниками встановлених законодавством правовідносин у сфері розподілу та використання державних і регіональних фінансів [114].

І. К. Дрозд, В. О. Шевчук у якості мети фінансового контролю наводять сприяння зростанню секторів і галузей національної економіки шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежувальних параметрів їх розвитку на мікро- й макроекономічному



рівнях [60]. Окремі науковці називають метою державного фінансового контролю забезпечення законності й ефективності використання державних бюджетних і позабюджетних фінансових ресурсів та державної власності [176, с. 90].

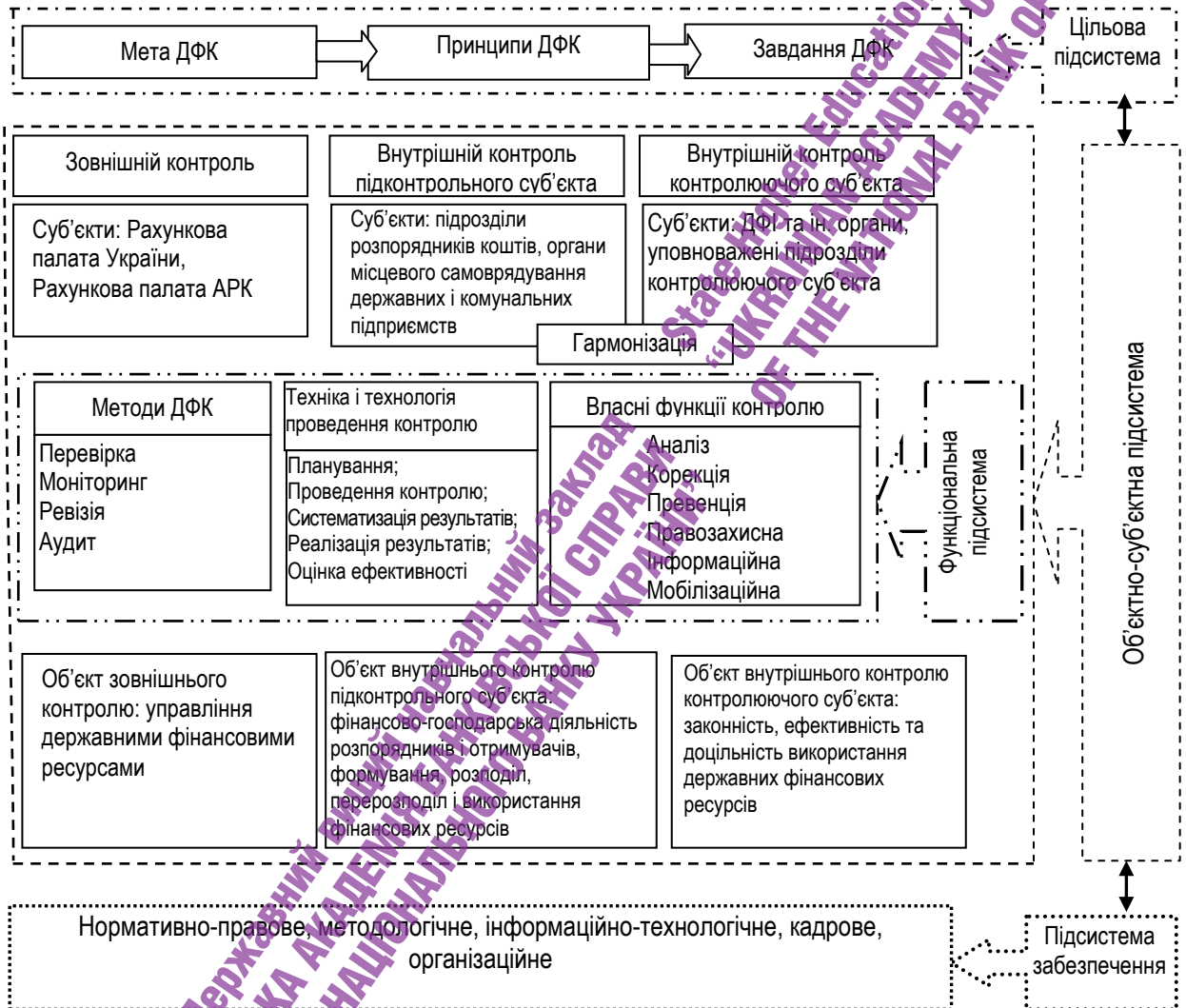


Рисунок 1.5 – Механізм державного фінансового контролю як складова фінансово-бюджетного механізму України

Джерело: складено автором

На нашу думку, мета фінансово-бюджетного механізму має більш широке тлумачення з урахуванням призначення ДФК як функції державного управління в системі фінансово-бюджетного механізму.

На відміну від традиційних підходів, де метою і сутністю ДФК вбачається лише встановлення законності витрачання бюджетних коштів, ми

надаємо перевагу тим підходам [178], які доповнюють формулювання мети забезпеченням ефективності використання державних фінансових ресурсів. Отже, метою механізму ДФК є встановлення відповідності чинним законам, стандартам, сприяння ефективності, доцільності і економності процесів формування, розподілу, перерозподілу та використання фінансових ресурсів держави та забезпечення усунення встановлених порушень.

Основні завдання, в яких конкретизується мета ДФК базуються на розумінні ДФК через терміни «вимірювання виконання» та «оцінювання програм» [178]. Перший з них характеризує відповідно підтвердження законності формування і використання державних фінансових ресурсів, другий – їх ефективності. У цілому перелік завдань в межах механізму ДФК може бути визначений наступним чином:

- підтримання належного стану фінансово-бюджетної дисципліни та запобігання зловживанням у фінансово-бюджетній сфері;
- забезпечення отримання населенням якісного суспільного продукту та державних послуг;
- ефективне, економне та доцільне формування і використання фінансових ресурсів держави;
- дотримання законності у сфері державного управління, державних закупівель, функціонування державного сектору економіки.

Принципи як ключові основи функціонування механізму ДФК встановлюють його загальні контури і завершують формування цільової підсистеми механізму. Закономірно, що в основі механізму ДФК повинні лежати принципи, що поєднують як принципи бюджетного устрою так і принципи фінансового контролю [144].

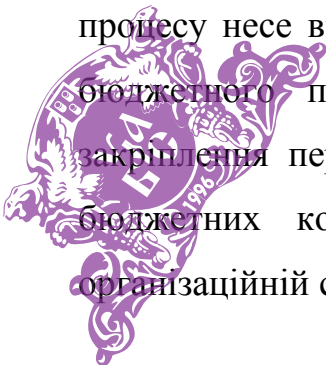
У статті 95 Конституції України наведені основні постулати бюджетної системи: це, зокрема, справедливий та неупереджений розподіл суспільного багатства між громадянами та територіальними громадами, виключно законодавче та цільове регулювання видатків держави на загальносуспільні потреби, збалансованість бюджету, звітність та прозорість

бюджету. У статті 7 Бюджетного кодексу України встановлюється перелік принципів, побудови бюджетного устрою. До них належать наступні принципи: єдності бюджетної системи, збалансованості, самостійності, повноти, обґрунтованості, ефективності, субсидіарності, цільового використання бюджетних коштів, справедливості та неупередженості, публічності та прозорості, відповідальності учасників бюджетного процесу [30]. За основу побудови ДФК в Україні покладено принципи, сформульовані у Лімській декларації керівних принципів контролю: незалежність, об'єктивність, законність, компетентність, оперативність, гласність, публічність, дотримання професійної етики, розмежування внутрішнього контролю і аудиту. Поєднання цих принципів сприятиме встановленню єдиних меж функціонування механізму ДФК, заснованого на досвіді світових органів ДФК з урахуванням українського законодавства.

Відповідно основні принципи, на яких будується механізму ДФК, наступні:

– *принцип відповідальності за результати і за витрати* як втілення загально визнаного принципу «відповідальності керівника», який передбачає дотримання формалізованих, прозорих та стійких до корупції процедур прийняття рішень щодо використання державних коштів, процедур перевірки і відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а також відповідність між бюджетною і фінансовою інформацією в бюджетному процесі та в процесі реалізації механізму ДФК.

На відміну від застосовуваного в Україні, принцип ДФК «відповідальність третьої сторони» можна розглядати як такий, що кожен учасник бюджетного процесу несе відповідальність за свої дії, або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу [41]. Цей принцип проявляється у необхідності закріплення персональної відповідальності керівників установ-отримувачів бюджетних коштів за організацію і належне функціонування у їх організаційній структурі служб внутрішнього контролю;



– *принцип незалежності* полягає у забезпеченні законодавчо закріпленого організаційного, фінансового відособлення органів зовнішнього фінансового контролю, недопущення політичного тиску та секвестрування по відношенню до нього, а також забезпечення відокремленості та особливого статусу органів внутрішнього контролю і аудиту;

– *принцип законності* – неухильне дотримання як посадовими особами органів контролю норм чинного законодавства при здійсненні контрольних заходів, так і розпорядниками та отримувачами бюджетних коштів у їх діяльності;

– *принцип ефективності* – поєднання результативності, економності, доцільності, витрачання бюджетних коштів, а також дієвості самого контролю: усунення порушень фінансово-бюджетної дисципліни та відшкодування завданих збитків, встановлених контрольними заходами;

– *принцип координації* – недопущення дублювання функцій і повноважень в межах системи органів ДФК, необхідність налагодження чіткої взаємодії між ними, правоохоронними та судовими органами та закріплення її на законодавчому рівні. Крім того, цей принцип на відміну від існуючих трактувань повинен забезпечувати децентралізацію повноважень та підвищення персональної мотивації за ефективне використання бюджетних ресурсів в межах бюджетних програм;

– *принцип компетентності* – фахівці у сфері ДФК повинні відповідати високим вимогам професійної відповідності, якісної практичної та теоретичної підготовки, які підтверджені відповідними сертифікатами і стандартами;

– *принцип публічності (прозорості)* – державний контроль на всіх стадіях бюджетного процесу потребує прозорості, висвітлення для громадськості;

– *єдності системи* на всіх стадіях підготовки і виконання бюджету, а також розподілу фінансових ресурсів;



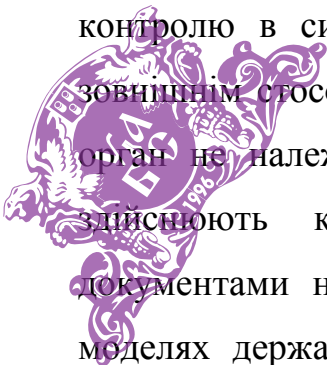
– розмежування внутрішнього контролю і аудиту. Внутрішній аудит повинен визначати, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю [87].

Суб'єктно-об'єктна підсистема механізму ДФК складається з трьох підсистем нижчого рівня (зовнішнього контролю, внутрішнього контролю підконтрольного суб'єкта (власне внутрішнього контролю), внутрішнього контролю контролюючого суб'єкта (внутрішнього аудиту), поєднаних процесами гармонізації, які виокремлені за ознакою взаємодії суб'єкта і об'єкта ДФК, та які мають відмінних один від одного суб'єктів і об'єктів.

Дещо іншу термінологію при визначенні підсистем системи ДФК наводить І. Стефанюк: до її складу входять державний внутрішній фінансовий контроль, урядовий (централізований) фінансовий контроль, місії яких не повинні суперечити місії ДФК, проте вони повинні відрізнитись адресністю такого сприяння та засобами, що використовуються для досягнення загальної місії та парламентський фінансовий контроль [178].

І. Ващенко взагалі зазначає те, що використання поняття «внутрішній» контроль з позиції наукової методології є недоцільним. Виконання контрольних функцій можливе лише контролюючим суб'єктом, зовнішнім у відношенні до підконтрольного, а тому більш правильним вважати внутрішнім контролем лише той, що функціонує у підконтрольного суб'єкта [32].

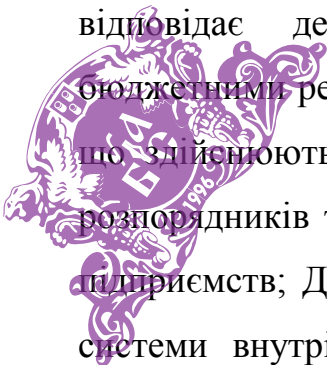
Відповідно до базових документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), поняття «зовнішній контроль» передбачає виключно діяльність вищого органу фінансового контролю в системі державних органів з будь-якого контролю, який є зовнішнім стосовно системи органів виконавчої влади, оскільки зазначений орган не належить до такої системи. Інші органи державної влади, які здійснюють контрольні функції, згідно із зазначеними базовими документами належать до системи внутрішнього контролю. У сучасних моделях державного управління базовим елементом системи державного



внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність керівників органів державного і комунального сектору перед парламентом та громадськістю. Тому базовим елементом зазначеної системи в країнах ЄС є фінансове управління і контроль як функція керівників, відповідальних за діяльність конкретного органу [160]. Згідно із статтею 26 Бюджетного кодексу України «зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється Рахунковою палатою - в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Головним контрольно-ревізійним управлінням України – відповідно до його повноважень, визначених законом» [30].

З огляду на термінологію, що застосовується у Концепції реформування державного внутрішнього фінансового контролю та ін. нормативних актів, присвячених ДФК України, у межах нашого дослідження в суб'єктно-об'єктній підсистемі механізму ДФК пропонуємо виділяти «зовнішній контроль», що здійснюється Рахунковою палатою України та Рахунковою палатою АРК «внутрішній контроль», що здійснюється службами внутрішнього контролю підконтрольних суб'єктів: розпорядників бюджетних коштів, керівників бюджетних програм, органів місцевого самоврядування державних і підприємств державного і комунального секторів та «внутрішній аудит», зовнішній по відношенню до підконтрольних суб'єктів Державної фінансової інспекції України [144].

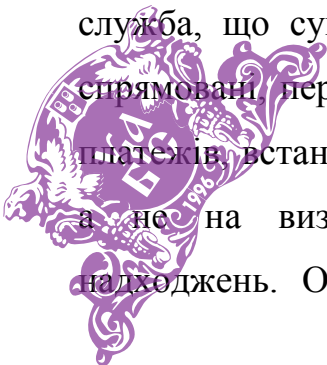
Об'єкти в механізмі ДФК диференціюються у кожній з відповідних підсистем залежно від суб'єкта і виконуваних ним функцій і перебувають з ним у нерозривній єдності. Так, Рахунковій палаті як об'єкт контролю відповідає державна фінансово-бюджетна політика та управління бюджетними ресурсами держави, їх законність та ефективність; підрозділам, що здійснюють внутрішній контроль – фінансово-господарська діяльність розпорядників та отримувачів державних коштів, державних і комунальних підприємств; ДФІ, уповноваженим підрозділам державних органів – оцінка системи внутрішнього контролю підконтрольних суб'єктів, ефективність



бюджетних програм, законність витрачання бюджетних ресурсів тощо в межах здійснюваних ними контрольно-ревізійних та експертно-аналітичних функцій.

Функціональна підсистема, яка забезпечує вплив суб'єктів ДФК на об'єкти за допомогою форм, методів, техніки і технології контролю та власних функцій в межах механізму ДФК України є спільною для всіх підсистем другого рівня суб'єктно-об'єктної підсистеми механізму, що пов'язане з пріоритетністю їх уніфікації та уникнення двоїстості у застосовуваних контролерами усіх підсистем підходів до оцінки законності та ефективності використання державних фінансових ресурсів. Особливості реалізації кожного з методів ДФК: ревізії, перевірки, аудиту та пов'язаних з ними форм: інспектування та державного фінансового аудиту, а також внутрішнього контролю залежно від підсистеми, повинно втілюватись у варіюванні різних методичних прийомів. Так, для підсистеми внутрішнього контролю актуальне застосування інвентаризації, управлінського аналізу, консалтингу, оптимізаційних, математико-статистичних методів використання бюджетних ресурсів тощо, у той час, як методичні прийоми при здійсненні ревізій жорстко унормовані.

Важливою проблемою у реалізації функціональної підсистеми механізму ДФК є також відсутність законодавчо закріплених форм і методів ДФК в межах досліджуваних суб'єктно-об'єктних підсистем другого рівня за формуванням дохідної частини бюджетів усіх рівнів: ні урядовий, ні парламентський контроль на сьогодні не охоплює формування бюджетних доходів. В Україні такими повноваженнями наділена Державна податкова служба, що суперечить її іншим функціям, а методи, застосовувані нею, спрямовані перш за все, на адміністрування податків, зборів і обов'язкових платежів, встановлення правильності їх нарахування та своєчасності сплати, а не на визначення ефективності процесу формування бюджетних надходжень. Основними методами механізму ДФК, які запропоновані з



урахуванням вимог міжнародних стандартів, є: перевірка, моніторинг, ревізія та аудит.

Реалізація власних функцій механізму ДФК дозволяє виконувати соціальну й загальнодержавну роль, це зокрема функції: аналізу і виявлення відхилень та їх причин, корекції діяльності об'єкту контролю, превенції, правозахисна, інформаційна, мобілізаційна.

Функція аналізу і виявлення відхилень та їх причин полягає у встановленні відхилень у виконанні доходної частини бюджету й використанні державних коштів; відхилень у фінансовій діяльності суб'єктів механізму ДФК, встановлення осіб, відповідальних за відхилення.

Функція корекції полягає в розробці пропозицій по усуненню виявлених відхилень в процесі формування і виконання бюджету, а також процесі фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій [66].

Функція превенції. Важливою передумовою розвитку і ефективності функціонування механізму ДФК є профілактична робота з попередження порушень у фінансовій сфері суб'єктів механізму ДФК при формуванні і виконанні бюджету. Основною метою даної функції є встановлення причин правопорушень і їх подальше усунення та недопущення подальших протиправних дій. При цьому на кожному етапі контролю контролюючі органи проводять такі заходи в процесі:

- виявлення відхилень та порушень;
- виконання нормативно-правових актів, прийнятих за результатами контрольних заходів, в яких сформульовані рекомендації з усунення відхилень та порушень;
- здійснення суб'єктами механізму ДФК конкретних профілактичних заходів.

Періорядне значення в діяльності контрольних органів має конкретна профілактична робота: узагальнення результатів перевірок, виявлення і вивчення причин тих або інших недоліків і порушень, умов, які їх викликали, розробка і проведення в життя превентивних заходів організаційного і



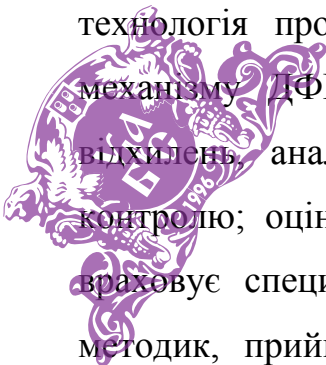
виховного характеру, дача рекомендацій і обов'язкових вказівок органам управління по ухваленню відповідних заходів [122].

Функціонування механізму ДФК передбачає, крім власне функцій з виявлення відхилень, їх корекції та попередження, ще й *правозахисну функцію*. Проте не всі суб'єкти механізму ДФК мають законодавчо закріплене право притягати відповідальних винних осіб до адміністративної або кримінальної відповідальності. Як спосіб забезпечення законності ця функція направлена на припинення неправомірних дій посадових осіб і громадян, винних в недоліках і порушеннях, і пов'язана з притяганням до юридичної відповідальності, а також застосуванням до цих суб'єктів механізму ДФК заходів державної або суспільної дії [122].

Інформаційна функція механізму ДФК проявляється в тому, що інформація, отримана в результаті здійснення контролю, є підставою для прийняття відповідного рішення та проведення певних коригувальних дій, які забезпечать ефективність витрачання бюджетних ресурсів.

У процесі контролю виявляють не тільки недоліки та порушення, але й резерви державних фінансових ресурсів, що повинно забезпечити ефективне функціонування фінансово-бюджетного механізму України. Останні як передовий досвід можуть стати надбанням інших суб'єктів господарювання, завдяки чому реалізується *мобілізаційна функція контролю*.

Техніка і технологія контролю (англ. audit practice) – послідовність проведення контрольних заходів з зазначенням основних аналітичних процедур і методів отримання доказів, джерел інформації та методів її обробки, виконавців окремих робіт і оформлення документів. Техніка і технологія проведення контролю механізму ДФК залежить від об'єкту механізму ДФК. Проте вони мають загальну послідовність: виявлення відхилень, аналіз причин відхилень, прийняття рішень за результатами контролю; оцінка ефективності контролю. Технологія і техніка ДФК, що враховує специфіку окремих об'єктів контролю, визначається у вигляді методик, прийнятих суб'єктами контролю. Так, Державною фінансовою



інспекцією України затверджено Порядок проведення аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів та Методичні рекомендації до них, як документи, які визначають технологію і техніку ДФК в бюджетних установах, суб'єктах господарювання, місцевих бюджетах. Слід зазначити, що технологія проведення ДФК нерозривно пов'язана з його технікою, проте є більш широким поняттям, яке охоплює процес проведення ДФК, починаючи з планування контрольних процедур, безпосереднього їх проведення, реалізації результатів контролю (табл. 1.7).

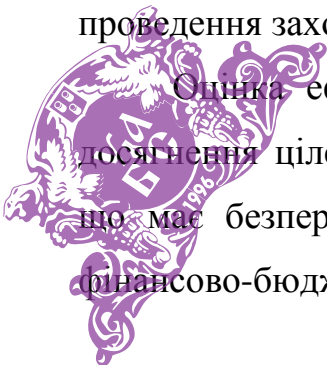
Планування передбачає визначення об'єкту, цілей, завдань, форм і методів контролю, формування набору кількісних і якісних показників, за допомогою яких проводитиметься оцінка ефективності та реалізації фінансових рішень.

На етапі проведення контролю, безпосередньо метою є збір оперативних даних, що характеризують стан об'єкту контролю, і їх попередня оцінка.

Систематизація результатів контролю передбачає узагальнення і упорядкування отриманої інформації за певними критеріями і складання звітності.

Реалізація результатів контролю припускає доведення ухвалених за наслідками контролю рішень до всіх зацікавлених осіб, розробка і проведення заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків.

Оцінка ефективності контролю пов'язана із встановленням ступеня досягнення цілей механізму ДФК, його результативності та економічності, що має безперечний вплив на підвищення ефективності функціонування фінансово-бюджетного механізму в цілому.



Таблиця 1.7 – Технологія і техніка в межах механізму ДФК

Етапи технології ДФК	Стадії	Окремі елементи техніки ДФК
Планування контролю	Попереднє планування	Визначення об'єкту контролю, форми, методу контролю, формування команди контролерів, повідомлення підконтрольного суб'єкта про проведення контролю
	Обстеження	Ознайомлення з діяльністю підконтрольного суб'єкта, збір загальної інформації про об'єкт контролю, документування суттєвої інформації, перевірка системи внутрішнього контролю, визначення рівня суттєвості та ризику
	Планування	Коригування попереднього плану контролю, розробка остаточної програми контролю
Проведення контролю	Здійснення контрольних процедур по суті та отримання доказів	Детальне тестування систем контролю, проведення аналітичних процедур, виявлення відхилень та незвичайних фактів, отримання необхідних контрольних даних (доказів) та оцінка їх якості.
	Звітність за результатами контролю	Підготовка попереднього звіту (акту), його обговорення та прийняття в остаточному варіанті
Реалізація результатів контролю	Доведення результатів контролю до зацікавлених осіб	Направлення актів до підконтрольних суб'єктів, у їх органи підпорядкування, інформування громадськості
	Перевірка вжиття заходів за результатами контролю	Контроль за усуненням порушень, виконання рекомендацій та приписів, узагальнення результатів контролю
Оцінка ефективності контролю		Встановлення ступеня досягнення цілей контролю, його результативності та економічності

Джерело: складено автором за [27].

Що стосується техніки механізму ДФК, вона передусім пов'язана з використанням окремих аналітичних прийомів, методів ДФК, та процедур в межах загальної технології контролю. Чим ширше в контрольному заході представлені аналітичні процедури, тим надійніше і повніше технологія проведення контролю в межах загального механізму ДФК. Серед методів, прийомів та аналітичних процедур слід відмітити детально розглянуті у підрозділі 1.2 основні з них: перевірку, моніторинг, ревізію, аудит, а також специфічні: спостереження, інвентаризацію, аналіз, експертизу, тощо.

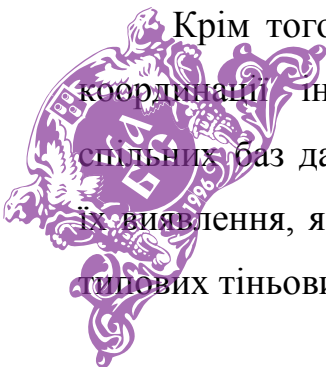
Функціонування механізму ДФК неможливе без належного забезпечення, яке за видами можна поділити на нормативно-правове, інформаційно-технічне, організаційне, методологічне, кадрове.

Основу нормативно-правового забезпечення механізму ДФК складає розрізнена множина законодавчих документів, що регламентують різні сфери ДФК, що потребують систематизації і приведення до вимог Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) і Європейського Союзу, і перебувають в процесі удосконалення.

Процес реформування ДФК нормативно забезпечується Стратегією модернізації системи управління державними фінансами, якою визначено шляхи вдосконалення бюджетної системи і бюджетного контролю; Концепцією реформування державного внутрішнього фінансового контролю (далі – ДВФК) та Планом її реалізації до 2017 р., що визначає стратегічні напрямки розвитку ДВФК, Стратегією розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року, якою передбачено перспективні напрями діяльності державної контрольно-ревізійної служби (далі – ДКРС) інспектування, централізований внутрішній аудит та гармонізація внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту [203].

Інформаційно-технічне забезпечення ДФК України характеризується невисоким рівнем розвитку, що стосується розробки та впровадження новітніх інформаційно-програмних продуктів і технологій, зокрема міжнародних стандартизованих програмних систем комп'ютерного аудиту (computer assisted audit techniques – СААТ), які б дали змогу автоматизувати процес проведення контрольних заходів та застосування методів ДФК.

Крім того, в межах механізму ДФК необхідно передбачити механізм координації інформаційних потоків між основними суб'єктами ДФК, спільних баз даних порушень фінансово-бюджетної дисципліни, механізмів їх виявлення, як це наприклад здійснене в ДКРС України, де створено базу типових тіньових операцій.

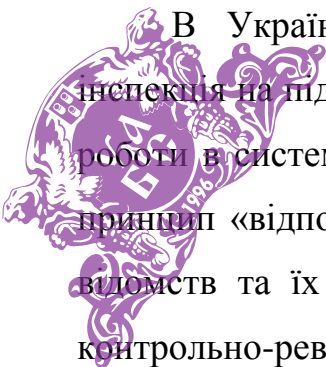


Стан організаційного забезпечення ДФК, як поєднання окремих інститутів ДФК і механізмів їх взаємодії, на сьогодні можна охарактеризувати наступним чином: існує набір окремих державних інститутів – суб'єктів контролю, що виконують певні контрольні функції, які регламентуються численними нормативно-правовими актами, що призводять або ж до їх дублювання, або ж до їх фрагментарного виконання.

В межах організаційного забезпечення механізму ДФК потрібне налагодження чіткої координації та відпрацювання механізму взаємодії у здійсненні державного фінансового контролю різних рівнів та між суб'єктами зовнішнього та внутрішнього ДФК, а також гармонізації дій суб'єктів внутрішнього контролю та аудиту.

На підрозділи гармонізації країн з розвиненими механізмами ДФК, які можуть бути створені у вигляді центральних директоратів з гармонізації фінансового управління і контролю та гармонізації внутрішнього аудиту покладаються важливі завдання стосовно визначення шляхів удосконалення внутрішнього контролю і аудиту, їх методичного забезпечення, функціонування на основі кращої практики ДФК, проведення оцінки фінансового управління і контролю в органах держсектора на підставі аналізу звітів (декларацій) керівників таких органів про функціонування, адекватність, ефективність та результативність систем фінансового управління і контролю, що подаватимуться міністру фінансів [15]. Вбачається, що виконання таких завдань підрозділом гармонізації відіграватиме позитивну роль у підвищенні відповідальності керівників підконтрольних органів.

В Україні ці завдання формально виконує Державна фінансова інспекція на підставі Порядку проведення внутрішньої контрольно-ревізійної роботи в системі центрального органу виконавчої влади. Проте на сьогодні принцип «відповідальності керівника» не втілений у діяльності міністерств, відомств та їх підконтрольних суб'єктів, попри існування в їх структурі контрольно-ревізійних підрозділів.

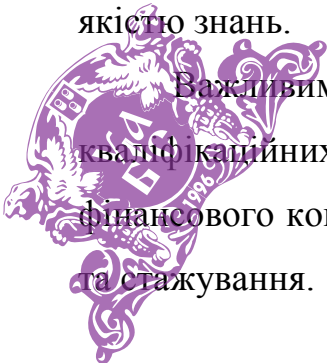


Важливе значення у розбудові механізму ДФК України відіграє методологічне забезпечення, яке полягає в розробці власних та імплементації кращих зразків практики проведення ДФК, зокрема Стандартів аудиту, Стандартів внутрішнього контролю та інших документів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Окремі кроки уже здійснені в цьому напрямку. Так, ДКРСУ прийнято Кодекс етики працівників ДКРС на підставі Міжнародного кодексу етики контролерів (аудиторів) державного сектора, затвердженого на XVI конгресі Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) в 1998 р., проте залишається актуальною подальша уніфікація (термінологічна, методична) української системи ДФК та аналогічних систем зарубіжних країн.

У межах методологічного забезпечення також необхідно зробити акцент на більш активному впровадженні таких прогресивних методів попереднього та поточного контролю як аудит адміністративної діяльності, системний аудит.

Основою для подальшого реформування ДФК має стати покращення якості кадрового забезпечення механізму ДФК, яке полягає у підвищенні кваліфікації кадрів, що безпосередньо здійснюють контрольні заходи у межах зовнішнього і внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту на основі кращої світової практики. На особливу увагу у процесі навчання та підвищення кваліфікації кадрів системи ДФК мають стати прийняття Кодексу етики внутрішнього аудитора, Кодексу етики внутрішнього контролера, розробки порядку їх сертифікації та постійного контролю за якістю знань.

Важливим аспектом в межах кадрового забезпечення є розробка кваліфікаційних стандартів та вимог для кандидатів на посади в органах фінансового контролю, адекватної системи мотивації, тренінгового навчання та стажування.



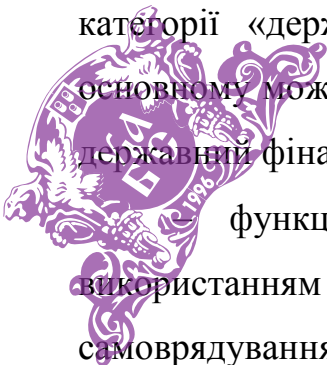
Таким чином, дієвим заходом у реформуванні розрізненої системи елементів ДФК в Україні може стати побудова механізму ДФК в межах фінансово-бюджетного механізму з чітким упорядкуванням і налагодженням взаємодії між підсистемами, що входять до його складу, зокрема цільовою, суб'єктно-об'єктною, функціональною та підсистемою забезпечення. При цьому механізмом ДФК є складова фінансово-бюджетного механізму, який створений для перевірки дотримання законності, ефективності та доцільності формування, розподілу, перерозподілу, використання державних фінансових ресурсів та виявлення їх резервів, розробки і реалізації заходів з усунення виявлених порушень та їх причин з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень та представлений підсистемами (цільовою, об'єктно-суб'єктною, функціональною та підсистемою забезпечення) з відповідною ієрархією відносин, що забезпечують функціонування механізму в цілому.

Висновки до розділу 1

У першому розділі «Теоретична база функціонування державного фінансового контролю як складової фінансово-бюджетного механізму» проведено структурно-декомпозиційний аналіз категоріально-понятійного апарату дослідження ДФК; систематизовано його види, форми та методи; визначено проблеми та перспективи його розвитку в Україні та світі.

1. У результаті систематизації наукових підходів до тлумачення категорії «державний фінансовий контроль» зроблено висновок, що в основному можна виділити основні наукові підходи до тлумачення дефініції державний фінансовий контроль:

функціональний: контроль за формуванням, розподілом і використанням державних фінансових ресурсів держави і суб'єктів місцевого самоврядування;

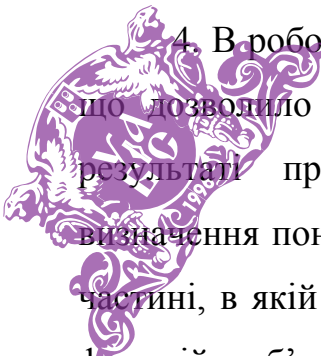


- управлінський: оцінка ефективності державного управління на тому або іншому етапі бюджетного процесу;
- цільовий: підтримка ефективного соціально-економічного розвитку країни та регіонів та перевірка законності, ефективності та доцільності формування, розподілу, перерозподілу, використання та виявлення резервів фінансових ресурсів;
- юридичний: пов'язаний з діяльністю фінансових органів із виявлення порушень законності, фінансової дисципліни та розробкою і реалізацією заходів з усунення виявлених порушень та їх причин для прийняття адекватних рішень.

2. Під державним фінансовим контролем пропонується розуміти систему економічних відносин, які виникають при формуванні, розподілі, використанні коштів державних фондів, фондів органів місцевого самоврядування з метою забезпечення ефективного соціально-економічного розвитку територій і держави в цілому, а також виявлення та усунення різноманітних зловживань у сфері державних фінансів на принципах законності, економічності, ефективності, неупередженості, системності та систематичності.

3. В роботі обґрунтована роль державного фінансового контролю в зміцненні державної фінансової дисципліни, під якою слід розуміти чітке дотримання встановлених правовими нормами вимог та порядку утворення, розподілу і використання державних фондів та фондів місцевого самоврядування. Державний фінансовий контроль сприяє зміцненню державної фінансової дисципліни.

4. В роботі проведено аналіз категорій «метод ДФК» та «форма ДФК», що дозволило узагальнити та уточнити їх змістовне наповнення. Так, в результаті проведеного дослідження можна зробити висновок, що визначення поняття «форма» і «метод» ДФК за своєї суттю збігаються в тій частині, в якій у них йдеться про спрямованість на виконання контрольних функцій суб'єктами контролю, при чому форма є зовнішнім виразом та



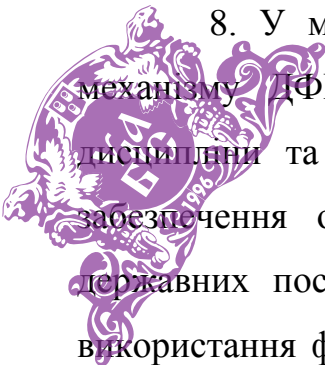
організацією змісту контрольних заходів, який, в свою чергу, реалізується за допомогою сукупності певних прийомів, способів контролю – методів.

5. Автором обґрунтовано, що методи ДФК відіграють вирішальну роль при реалізації його функцій. Узагальнення наукових підходів та нормативних документів щодо методів ДФК дало можливість автору виділити такі методи ДФК як: перевірка, моніторинг, ревізія, аудит, що в українській системі ДФК втілені у формі інспектування, перевірки та державного фінансового аудиту.

6. Аналіз категорій «фінансовий механізм» та «бюджетний механізм» дозволив виявити місце ДФК в фінансово-бюджетному механізмі та запропонувати визначення економічної сутності механізму ДФК як складової фінансово-бюджетного механізму, який створений для перевірки дотримання законності, ефективності та доцільності формування, розподілу, перерозподілу, використання державних фінансових ресурсів та виявлення їх резервів, розробки і реалізації заходів з усунення виявлених порушень та їх причин з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень та представлений підсистемами (цільовою, об'єктно-суб'єктною, функціональною та підсистеми забезпечення) з відповідною ієрархією відносин, що забезпечують функціонування механізму в цілому.

7. Проведене дослідження сутності фінансово-бюджетного механізму дозволило формалізувати механізм ДФК України та визначити, що він повинен складатись із взаємодіючих між собою у нерозривній їх єдності підсистем: цільової, об'єктно-суб'єктної, функціональної та підсистеми забезпечення з відповідною ієрархією відносин, що забезпечують функціонування фінансово-бюджетного механізму в цілому.

8. У межах цільової підсистеми метою і основними завданнями механізму ДФК є: підтримання належного стану фінансово-бюджетної дисципліни та запобігання зловживанням у фінансово-бюджетній сфері; забезпечення отримання населенням якісного суспільного продукту та державних послуг; ефективне, економне та результативне формування і використання фінансових ресурсів держави; дотримання законності у сфері



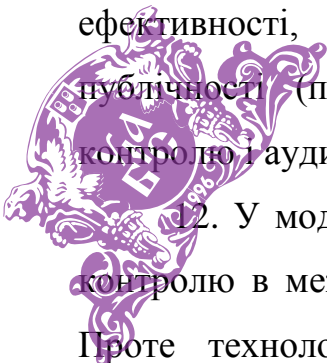
державного управління, державних закупівель, функціонування державного сектору економіки, виявлення резервів фінансових ресурсів.

9. Автор, в розрізі дисертаційного дослідження, наголошує на тому, що з огляду на термінологію, що застосовується у Концепції реформування державного внутрішнього фінансового контролю та ін. нормативних актів, присвячених ДФК України, в суб'єктно-об'єктній підсистемі механізму ДФК доцільно виділяти «зовнішній контроль», «внутрішній контроль».

10. Функціональна підсистема, яка забезпечує вплив суб'єктів ДФК на об'єкти за допомогою форм, методів, техніки і технології контролю та власних функцій в межах механізму ДФК України є спільною для всіх підсистем другого рівня суб'єктно-об'єктної підсистеми механізму, що пов'язано з пріоритетністю їх уніфікації та уникнення двоїстості у застосовуваних контролерами усіх підсистем підходів до оцінки законності та ефективності використання державних фінансових ресурсів. При цьому, важливою проблемою у реалізації функціональної підсистеми механізму ДФК в межах досліджуваних суб'єктно-об'єктних підсистем другого рівня за формуванням дохідної частини бюджетів усіх рівнів є застосування таких методів ДФК як перевірка, моніторинг, ревізія, аудит.

11. Автором доведено, що ключові основи функціонування механізму ДФК встановлюють його принципи, що поєднують як принципи бюджетного устрою, так і принципи державного фінансового контролю. Так, в дисертаційній роботі наголошено на тому, що механізм ДФК повинен будуватися на наступних принципах: принцип відповідальності за результати і за витрати, принцип незалежності, принцип законності, принцип ефективності, принцип координації, принцип компетентності, принцип публічності (прозорості), єдності системи, розмежування внутрішнього контролю і аудиту.

12. У моделі також визначено, що технологія проведення державного контролю в межах механізму ДФК нерозривно пов'язана з його технікою. Проте технологія є більш широким поняттям, яке охоплює процес



проведення контролю, починаючи з планування контрольних процедур, безпосереднього їх проведення, реалізації результатів контролю. Що стосується техніки контролю, вона передусім пов'язана з використанням окремих аналітичних прийомів, методів та процедур в межах загальної технології контролю.

Основні положення даного розділу опубліковані автором в роботах [138, 144, 142, 140].



Державний вищий навчальний заклад
“УКРАЇНСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ”

State Higher Educational Institution
“UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE”

РОЗДІЛ 2

ФОРМУВАННЯ НАУКОВО-МЕТОДИЧНИХ ОСНОВ ЕФЕКТИВНОГО МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

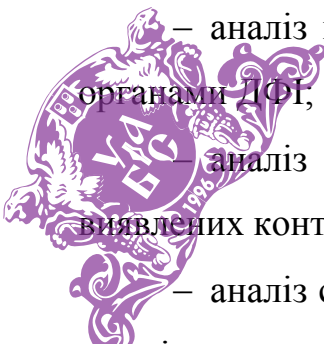
2.1 Аналіз та результати державного фінансового контролю використання бюджетних коштів

Важливим аспектом у формуванні ефективного механізму ДФК України є проведення аналізу його стану та результатів з позиції дотримання фінансово-бюджетної дисципліни, раціонального використання бюджетних коштів, задоволення соціальних потреб населення та повноцінного виконання функцій держави.

Упродовж усього періоду становлення системи ДФК України було прийнято низку нормативно-правових документів, що регламентують порядок здійснення фінансового контролю (Бюджетний кодекс, Господарський кодекс, постанови Кабінету Міністрів України, стандарти державного фінансового контролю, різноманітні закони та інші нормативно-правові акти), проте вони не призвели до значного покращення рівня фінансової дисципліни у використанні бюджетних коштів [174].

З метою виявлення основних тенденцій щодо функціонування механізму ДФК в Україні, аналіз його стану та результативності пропонуємо здійснювати за такими напрямками:

- аналіз кількості перевірених об'єктів та обсяг виявлених порушень органами ДФК;
- аналіз використання державних фінансових ресурсів і динаміки виявлених контролюючими органами правопорушень;
- аналіз структури виявлених порушень у формуванні та використанні коштів державного бюджету;



– аналіз структури використання бюджетних ресурсів розпорядниками;

– аналіз дієвості проведення аудиту ефективності бюджетних програм.

Спираючись на аналітичні дані щорічних звітів Рахункової палати та ДФІ як основних органів зовнішнього і внутрішнього ДФК України слід відмітити негативну динаміку зростання фінансових правопорушень та економічних злочинів з бюджетними ресурсами [143]. Підтвердженням цього є статистичні дані, що ілюструють обсяги та динаміку проведених контрольних заходів, виявлених та усунутих порушень, що наведені в таблиці 2.1

Таблиця 2.1 – Аналіз кількості перевірених об'єктів та обсяг виявлених порушень органами ДФІ України за 2004-2011 рр.

Показник	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Кількість перевірених підприємств, установ, організацій, одиниць	28729	28270	31862	16624	18976	15335	14333	12473
Виявлено незаконних і нецільових втрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей, млрд грн	0,422	1,36	1,10	1,88	1,92	1,98	2,42	5,41

Джерело: складено автором на основі [72]

Аналіз даних таблиці 2.1 свідчить, що спостерігається тенденція до зменшення загальної величини перевірених установ і організацій (від 28729 установ у 2004 р. до 12473 установ в 2011 р., тобто відбулось зменшення більш ніж у 2 рази), що пов'язано із стрімкими процесами роздержавлення власності. Необхідно зазначити, що якщо у 2004 р. частка порушників фінансової дисципліни у загальній кількості перевірених підприємств, установ, організацій становила 64 %, то в 2011 р. вона сягнула 94 %. Незважаючи на зменшення кількості перевірених об'єктів, обсяг виявлених незаконних і нецільових втрат, нестач грошових коштів, порушень щорічно зростає. У 2011 р. цей показник становить – 5,4 млрд грн. Починаючи з

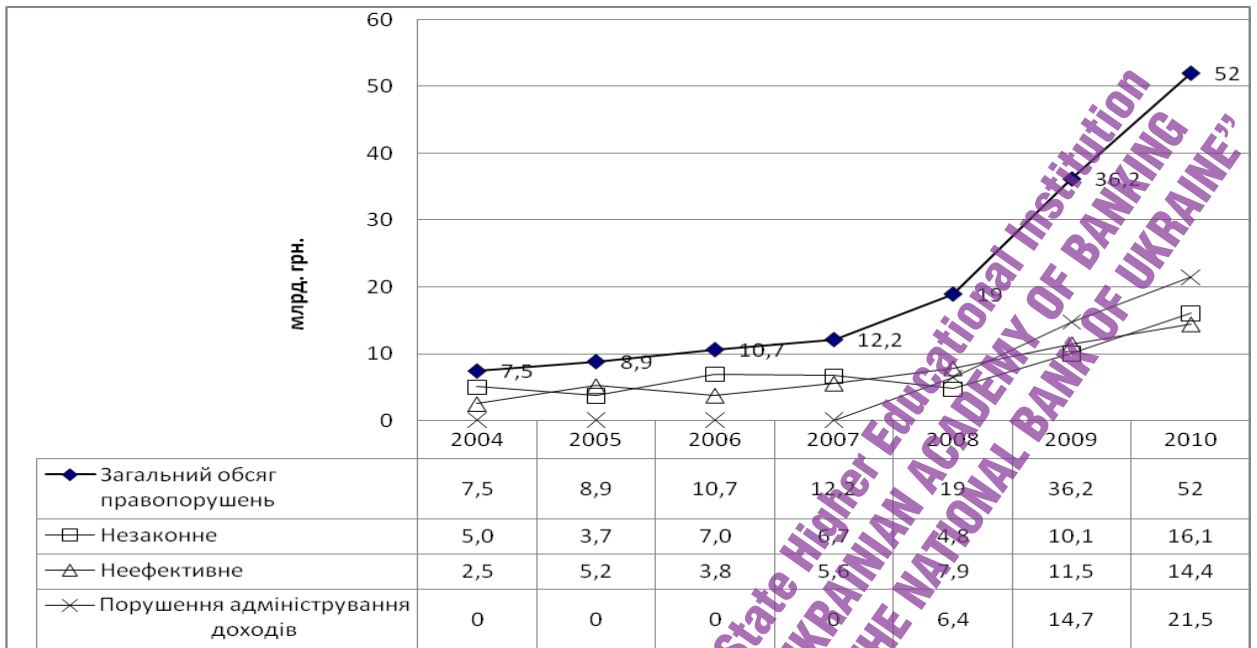
2007р. можна побачити стійку тенденцію до зростання обсягу правопорушень. Так, у середньому щороку протягом аналізованого періоду обсяг злочинів збільшувався на 24,82%.

Це свідчить про різке зниження фінансової дисципліни на рівні бюджетних установ та організацій. Проте ця динаміка повністю не розкриває суть проблеми, оскільки, згідно з чинним законодавством, підконтрольні органам Державної фінансової інспекції об'єкти – міністерства, державні фонди, бюджетні установи тощо, а на розпорядників бюджетних коштів, статусом вищих від міністерств, компетенція ДФІ не поширюється, а це, зокрема, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України, Рахункова палата, Верховний суд України, Служба безпеки України та інші органи. Органи Державної фінансової інспекції можуть здійснювати перевірки таких об'єктів лише за їх ініціативою.

Тому вважаємо необхідним розглянути дані звітів Рахункової палати України. У ході проведення аудиторами Рахункової палати контрольно-аналітичних та експертних заходів виявлено, відповідно до статей 116 і 119 чинного у 2010 р. Бюджетного кодексу України, бюджетних правопорушень (незаконного, у тому числі нецільового), неефективного використання коштів державного бюджету України та державних цільових фондів, а також порушень і недоліків при адмініструванні доходів державного бюджету на загальну суму 51 млрд 968 млн грн (рис. 2.1), з цієї суми:

- незаконне, у тому числі нецільове, використання коштів становить 16 млрд 118,5 млн грн;
- неефективне – 14 млрд 398,3 млн грн;
- порушення адміністрування доходів – 21 млрд 451,2 млн грн [143].





Рисунком 2.1 – Обсяги виявлених бюджетних правопорушень, незаконного та неефективного використання бюджетних коштів, порушень та недоліків у адмініструванні доходів Державного бюджету України у 2004-2010 рр., млрд грн

Джерело: складено автором на основі [69]

Дані рисунку 2.1 дозволяють зробити висновок, що за аналізований період обсяг виявлених Рахунковою палатою бюджетних правопорушень зріс на 44,5 млрд грн, тобто майже у 7 разів. Значний «стрибок» збільшення обсягу виявлених правопорушень спостерігається у 2010 р., величина якого склала майже 52 млрд грн, що на 15,8 млрд грн (43,65%) більше ніж у 2009 р. Слід зазначити, що у загальному обсязі видатків Державного бюджету України у 2010 р. частка бюджетних порушень становила 24,2% і в динаміці за період 2004-2010 рр. неухильно збільшувалася.

Як свідчать дані рисунку 2.1 різке зростання бюджетних правопорушень, незаконного та неефективного використання бюджетних коштів, порушень та недоліків адміністрування доходів державного бюджету спостерігається з 2007-2010 рр. Тому вважаємо доцільним детально проаналізувати використання бюджетних коштів протягом вказаного періоду.

Так, протягом 2007-2010 рр. загальний обсяг правопорушень зріс на 39,8 млрд грн, більш ніж половина якого складають правопорушення адміністрування доходів. Згідно з рисунком 2.1 протягом аналізованого можна побачити стійку тенденцію до зростання кількості правопорушень адміністрування доходів (у 2010 р. порівняно з 2007 р. кількість злочинів зросла на 21,45 млрд грн), обсяг яких в 2010 р. склав 21,45 млрд грн. У свою чергу, спостерігається незначне збільшення обсягів правопорушень, пов'язаних з незаконним та неефективним використанням бюджетних коштів. Так, протягом 2007-2010 рр. обсяг незаконного використання коштів зріс на 9,45 млрд грн і в 2010 році цей показник склав 16,12 млрд грн, що майже на 60% більше ніж у попередньому році. Що стосується правопорушень, пов'язаних з неефективним використанням бюджетних коштів, то їх обсяг з 2007р. по 2010 р. зріс на 8,82 млрд грн і в 2010 р. обсяг цих правопорушень склав 14,4 млрд грн, що майже на 26% більше ніж у 2009 р.

Зростання обсягів порушень свідчить не тільки про необхідність посилення контролю, а також вказує на те, що функціонування механізму ДФК є неефективним і недеєвим, що сприяє зростанню фінансових злочинів при використанні державних коштів. Відповідно в межах аналізу структури виявлених порушень у формуванні та використанні державного бюджету у доповнення до даних Рахункової палати розглянемо структуру виявлених фінансових порушень ДФІУ (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Аналіз структури виявлених порушень у використанні бюджетних коштів, %

Показники	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Незаконне	67	42	65	54	25	28	31
Неефективне	33	58	35	46	41	32	28
Порушення адміністрування доходів	0	0	0	0	34	40	41

Джерело: складено автором на основі [72]

Дані таблиці 2.2 свідчать, що спостерігається тенденція до зменшення питомої ваги порушень у використанні бюджетних коштів, спричинених неефективним використанням бюджетних коштів. Так, протягом аналізованого періоду питома вага правопорушень, пов'язаних з неефективним використанням бюджетних коштів зменшилася на 5% і в 2010 р. склала 28%. Незважаючи на незначні коливання порушень, пов'язаних з неефективним використанням грошових коштів держави за період, який аналізується, їх обсяг зріс майже в 6 разів. З метою глибшого дослідження причин неефективного використання бюджетних коштів проведено аналіз структури цього виду правопорушень (рисунок 2.2).

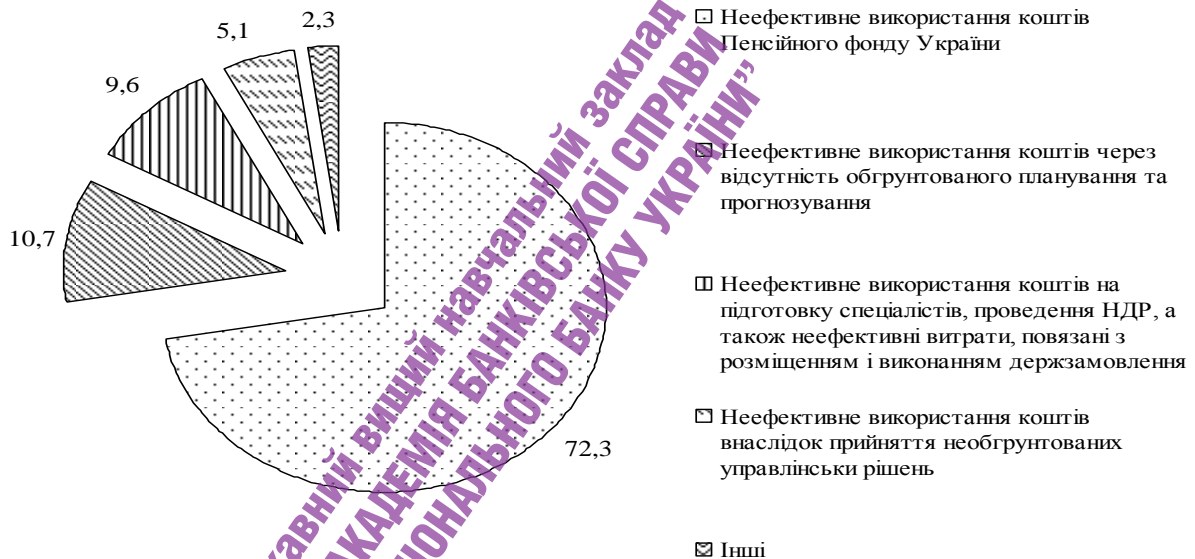


Рисунок 2.2 – Структура неефективного використання бюджетних коштів у 2010 р. за даними Рахункової палати, %

Джерело: складено автором на основі [69]

Так, загальні обсяги неефективного використання державних коштів, встановлені Рахунковою палатою під час контрольно-аналітичних заходів, проведених у 2010 р., становили майже 14,4 млрд грн (рис. 2.1), що перевищує показники попереднього року на 2,9 млрд грн.

При цьому, неефективне використання бюджетних коштів встановлено Рахунковою палатою України у 130 випадках. Необґрунтовані, суб'єктивні, некваліфіковані управлінські рішення, прийняті без відповідного прогнозування і планування, тривале утримання коштів на реєстраційних рахунках розпорядників бюджетних коштів призводили не тільки до неефективного використання державних коштів, але й прямих втрат бюджету. З усіх виявлених Рахунковою палатою фактів неефективного використання коштів держави у 2010 році зазначені випадки становлять понад 77% від загальних обсягів.

Слід зазначити, що поряд з неефективним використанням бюджетних коштів за останні роки значно збільшилася питома вага порушень у сфері формування доходів Державного бюджету. Так, протягом аналізованого періоду питома вага правопорушень адміністрування доходів державного бюджету збільшилася на 41% і в 2010 р. склала 41%. При цьому, у 2010 р. порівняно з 2009 р. їх обсяг у структурі порушень зріс на 1% і в абсолютному вираженні становив 21,5 млрд грн. Структура порушень і недоліків у сфері адміністрування доходів Державного бюджету наведена на рис. 2.3.

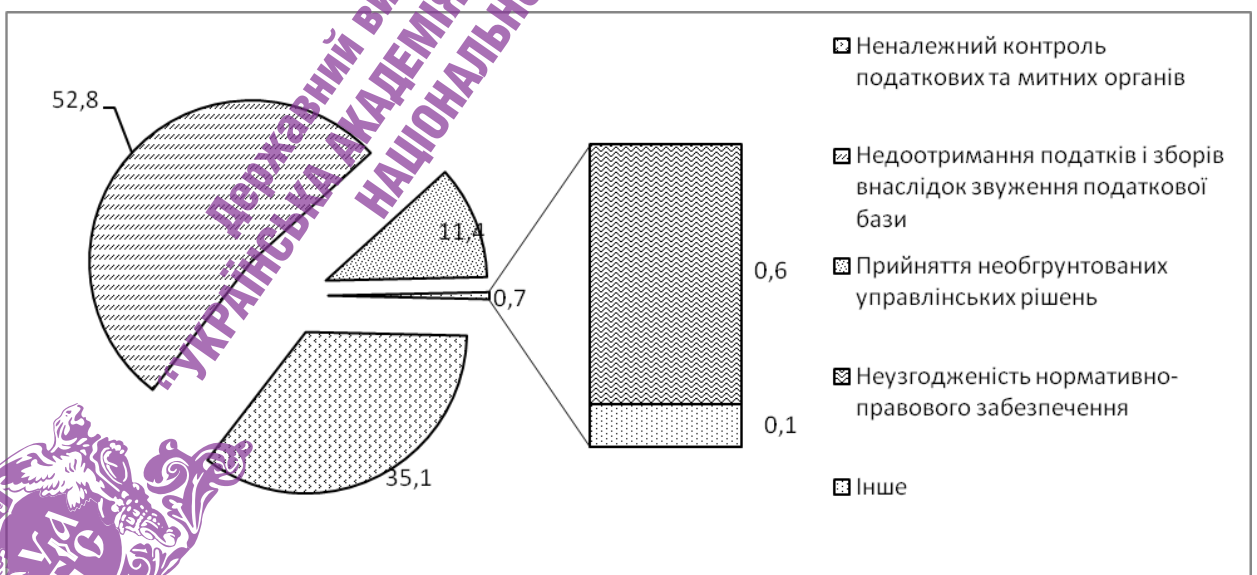


Рисунок 2.3 – Структура порушень та недоліків у формуванні доходів державного бюджету у 2010 р, %

Джерело: складено автором на основі [69]

Основним порушенням, який вплинув на значне збільшення обсягів правопорушень адміністрування доходів в загальній структурі правопорушень, було недоотримання податків та зборів внаслідок звуження податкової бази - 52,8%, вчасне застосування контрольних заходів щодо подолання якого могло б забезпечити надходження 11,3 млрд грн доходів.

Що стосується правопорушень, пов'язаних з незаконним використанням бюджетних коштів, то їх питома вага протягом аналізованого періоду скоротилася на 36 % і в 2010 р. склала 31%. У 2010 р. Рахунковою палатою виявлено незаконного, у тому числі нецільового використання коштів державного бюджету України та цільових фондів на загальну суму понад 16,1 млрд грн, що майже на 60% більше, ніж у попередньому році. Структура цих порушень наведена на рис. 2.4.



Рисунок 2.4 – Структура бюджетних порушень у 2010 р., %

Джерело: складено автором на основі [69]

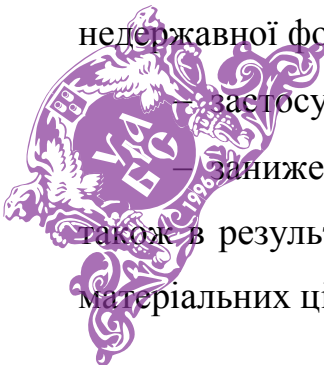


Дані рисунку 2.4 свідчать, що найбільш поширеним видом бюджетного правопорушення у 2010 р. є неналежне використання коштів фондів соціального спрямування, використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства, нецільове використання кредитних ресурсів, що загострює необхідність у поліпшенні фінансово-бюджетної дисципліни. Така ситуація тільки підтверджує те, що механізм ДФК в Україні функціонує неефективно і вимагає негайних і радикальних змін.

Отже, наведені дані щодо структури порушень, виявлених провідними органами ДФК України, свідчить не тільки про гостру потребу в удосконаленні діючого механізму ДФК, але й про загострення необхідності використання в діяльності контролюючих органів аудиту ефективності та посиленні контролю над адмініструванням доходів державного бюджету.

Таким чином, найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються [67]:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість тощо;
- 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;
- застосування неконкурентних процедур державних закупівель;
- зниження вартості активів внаслідок непроведення індексацій, а також в результаті неоприбуткування придбаного майна та лишків товарно-матеріальних цінностей.



Аналіз результатів проведених упродовж 2004-2010 р. контрольно-аналітичних заходів провідними органами ДФК України свідчить, що все ж таки більшість бюджетних правопорушень в межах своїх основних видів продовжують мати системний характер, вони повторюються із року в рік і зосереджені у видатковій частині Державного бюджету (таблиця 2.3). Відповідно, крім аналізу порушень у формуванні Державного бюджету, особливої уваги вимагає проведення деталізованого аналізу порушень у сфері його використання.

Таблиця 2.3 – Структурний аналіз порушень у використанні бюджетних коштів за 2004-2010 рр., %

Види порушень у бюджетній сфері	Роки							Абсолютне відхилення 2010/2004
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	
Використання коштів ДБУ з порушенням чинного законодавства	1,1	3,5	7	58,5	46,2	28,1	14,9	13,8
Використання коштів ДБУ з порушенням ЗУ «Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти»	7,7	3,9	2	3,9	10,8	13,8	5,3	-2,4
Втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень	11	22,7	15	11,3	2,8	18,6	2,1	-8,9
Планування видатків ДБУ з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав	3	3,1	11	4,1	14,7	11,3	1,5	-1,5
Використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав	0	3,2	1	6,8	13,9	8,4	4,2	4,2
Незаконне виділення коштів з резервного фонду ДБУ	2	6,5	0	1,5	5,9	8,1	4,6	2,6
Відволікання коштів ДБУ у дебіторську заборгованість	4	0	4,5	4,2	2,7	5,5	0	-4
Інші	71,2	53,1	59,5	9,7	3	6,2	67,4	-3,8

Джерело: складено автором на основі [69].

Так, згідно з даними таблиці 2.3, за аналізований період найбільше зріс обсяг правопорушень пов'язаних з недотриманням чинного

законодавства в сфері використання бюджетних коштів державного бюджету України (на 13,8%) і в 2010 р. їх обсяг склав близько 14,9%. Окрім цього, протягом 2004-2010 рр. спостерігається незначне збільшення порушень, пов'язаних з незаконним виділення коштів з резервного фонду державного бюджету (на 2,6%) та використанням бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав (на 4,2%) і в 2010 р. їх обсяг склав 4,6% та 4,2% відповідно.

В той же час спостерігається значне зменшення обсягу порушень пов'язаних з прийняттям незаконних управлінських рішень. Так, за аналізований період обсяг даного виду порушень скоротився на 8,9 % і в 2010 р. становив 2,1%.

Окрім цього, протягом 2004-2010 рр. спостерігається скорочення за наступними видами порушень:

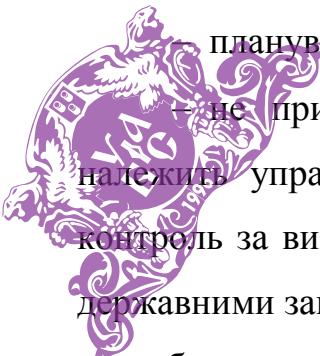
- порушення нормативно-правових актів, які регламентують порядок закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти – на 2,4 %;
- відволікання коштів держбюджету у дебіторську заборгованість – на 4% ;
- планування видатків ДБУ з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав – на 1,5%;
- інші, в т.ч. нецільове використання кредитних ресурсів, незаконне збільшення обсягів дотацій та субвенцій тощо – на 3,8%.

У продовження аналізу стану та результативності механізму ДФК використання бюджетних коштів, зокрема обсягів і структури їх неефективного витрачання, слід зосередити увагу на такому напрямі аналізу як дієвість проведення аудиту ефективності бюджетних програм. Застосування такого виду контрольних заходів розпочалося провідними органами ДФК порівняно недавно і засвідчило недосконалість переважної більшості діючих державних цільових програм, прийнятих без урахування їх актуальності і важливості. Як правило, заходи, передбачені державними програмами, є нечіткими, не визначають конкретних обсягів фінансових

ресурсів на їх реалізацію, окремі з них дублюються в інших державних програмах. Така практика призводить до неузгодженості між державними цільовими і бюджетними програмами. Державні цільові 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, витрачались неефективно.

При проведенні аудитів Рахунковою палатою України протягом 2004-2010 рр. переважної більшості державних цільових програм було виявлено такі порушення закону України «Про державні цільові програми»:

- за основними положеннями програми не відповідають статусу, визначеному законом;
- у деяких випадках затверджені державні цільові програми мають загальний характер, не визначають конкретних заходів, напрямів робіт, об'єктів, державних замовників, відповідальних виконавців, очікуваних результатів;
- не передбачають фінансування в розрізі конкретних завдань та заходів з визначенням джерел і обсягів фінансування з розбивкою за роками;
- не проводилась державна експертиза проектів програм;
- при розробленні і виконанні державних програм не було забезпечено упорядкування дій, спрямованих на досягнення визначених у програмі мети, завдань і кінцевих результатів;
- мета та напрями реалізації заходів програм часто потребують суттєвого перегляду і уточнення;
- планування видатків здійснювалось з порушенням;
- не призначалися керівники програм, до основних завдань яких належить управління та контроль за їх виконанням; у деяких випадках контроль за виконанням програм покладался на органи, які не можуть бути державними замовниками, що здійснюють загальне керівництво і контроль за розробкою державної цільової програми та виконанням її заходів;



– Кабінет Міністрів України не здійснював контролю за виконанням державних цільових програм і не визначав ефективності їх реалізації шляхом розгляду проміжних, щорічних, заключного звітів про результати їх виконання та узагальненого висновку про кінцеві результати виконання програм, внаслідок надання недостовірної та неповної інформації про хід виконання державних програм безпосередніми виконавцями втрачався контроль з боку уряду за ходом виконання ряду державних цільових програм [69].

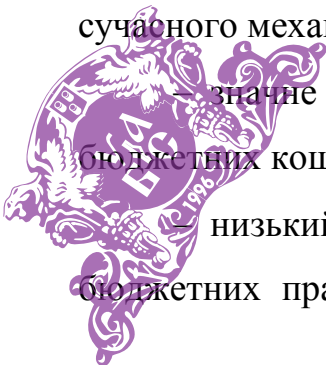
Зауважимо, значне зростання обсягів виявлених бюджетних правопорушень зумовлено як загальним підвищенням ефективності контрольно-аналітичної діяльності Рахункової палати, так і процесами вкрай незадовільної, неефективної та, в багатьох випадках, просто незаконної управлінської діяльності, в першу чергу, у сфері державних фінансів. «Ручне» керування бюджетними ресурсами, нехтування вимогами чинного законодавства, політика «затикання дірок» призвели до негативних результатів як в економіці в цілому, так і в бюджетній сфері [146].

Наявність численних порушень у формуванні та використанні Державного бюджету України, переважання неефективного управління державними фінансовими ресурсами, декларативне застосування сучасних форм механізму ДФК, спотворене розуміння програмно-цільового методу та нераціональна реалізація державних програм, недотримання фінансово-бюджетної дисципліни, на нашу думку, пов'язані з недоліками та проблемами діючого в Україні механізму ДФК.

Результати аналізу дозволили встановити проблеми функціонування сучасного механізму ДФК:

– значне зростання обсягів фінансових порушень у сфері використання бюджетних коштів протягом 2004-2010 рр.(на 44,5 млрд грн.);

– низький рівень відшкодування завданих збитків за результатами бюджетних правопорушень (72% від суми виявлених втрат фінансових і



матеріальних ресурсів), а відтак низька дієвість та ефективність механізму ДФК;

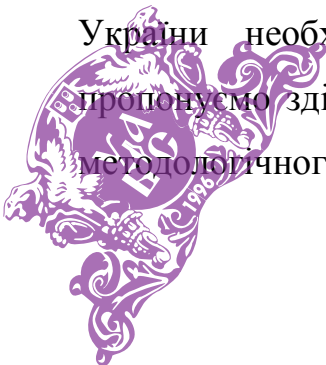
- активне застосування методів подальшого (наступного) контролю, котрі направлені на встановлення фактів правопорушень, а не на встановлення причин їх виникнення;

- структурний аналіз бюджетних порушень свідчить про необхідність застосування аудиту ефективності як одного із прогресивних методів ДФК;

- недооцінювання важливості застосування методів передбачених концепцією новітнього державного врядування в основу якої покладені положення, які передбачають орієнтацію на результати і ефективність діяльності системи державного управління, зміну організації управління та державного контролю із застосуванням прогресивних інструментів і технологій;

- неврегульованість діяльності та дублювання функцій суб'єктів фінансового контролю (Рахункова палата України, Державна фінансова інспекція та органи внутрішнього контролю). Так, в Україні зовнішній контроль у частині виконання коштів Державного бюджету України централізовано здійснюють два органи влади: Рахункова палата від імені Верховної Ради України та Державна фінансова інспекція України від імені Уряду. Така ж ситуація спостерігається і в системі внутрішнього контролю, де основними суб'єктами регулювання є Державна фінансова інспекція України та органи контролю підприємств, установ, діяльність яких фінансується коштами державного бюджету.

У контексті названих недоліків у функціонуванні механізму ДФК України необхідною є систематизація проблем його розвитку, яку пропонуємо здійснювати у межах організаційного, правового, кадрового та методологічного характеру (рис. 2.5).





Рисунки 2.5 – Проблеми розвитку механізму ДФК в Україні [50, 86, 202, 13, 45, 19]

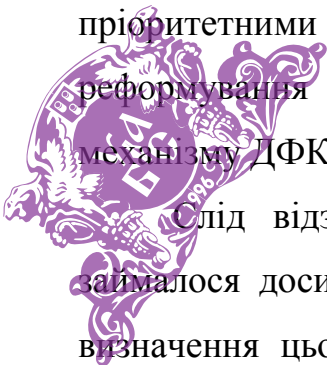
2.2 Організаційно-методичні засади використання програмно-цільового бюджетування як середовища функціонування механізму державного фінансового контролю

В умовах реформування бюджетної системи України, обмеженості бюджетних ресурсів, необхідності посилення контролю за їх цільовим та ефективним витрачанням, а також у контексті євроінтеграційних намірів зростає роль програмно-цільового методу як середовища функціонування механізму ДФК зокрема.

Так, згідно з Маастрихтською угодою від 1992 р. та Амстердамським договором від 1997 р. країни-члени ЄС зобов'язані підпорядковувати бюджетний процес реальним цілям бюджетних програм; допомога іншим країнам з бюджету ЄС спрямовується виключно під певні програми; використання елементів програмно-цільового методу є обов'язковою умовою до країн-претендентів до вступу у ЄС. Зазначене актуалізує необхідність у подальшому запровадженні програмно-цільового бюджетування в Україні, його поглибленому вивченні та обґрунтуванні з позиції предмета нашого дослідження його ролі у фінансово-бюджетного механізму ДФК.

Провідна ідея програмно-цільового бюджетування (далі – ПЦБ) полягає у тому, щоб зосереджувати увагу не тільки на можливостях бюджету (існуючих ресурсів), а й на тому як найефективніше їх використати з метою отримання конкретних результатів [187]. Слід зауважити, що обмеженість бюджетних ресурсів держави та необхідність їх розподілу за найбільш пріоритетними напрямками фінансування суспільних послуг обумовлюють реформування фінансово-бюджетного механізму та його складової – механізму ДФК на засадах ПЦБ.

Слід відзначити, що, незважаючи на те, що дослідженням ПЦБ займалися досить велика кількість науковців, єдиного загальноприйнятого визначення цього поняття не існує. Так, у Росії замість терміну «ПЦБ»



використовується термін «бюджетування, орієнтоване на результат», якому в англійській термінології відповідає термін «results-oriented budgeting» та його синонім «performance budgeting» [137]. На нашу думку, вказані терміни використовуються на позначення одного і того самого підходу, методу, технології або ж його компонента в бюджетному менеджменті програмно-цільового бюджетування.

У вітчизняній науковій та законодавчій практиці найбільшого поширення для позначення вказаного поняття набули терміни «програмно-цільовий метод», «програмно-цільовий метод бюджетування», «програмно-цільове бюджетування». Найбільш повно і без тавтології відображає сутність досліджуваного явища останній з них. Аналіз трактування даного терміну представлено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Визначення «програмно-цільовий метод» (програмно-цільове бюджетування) у сучасній науковій літературі

Автор	Визначення поняття «програмно-цільовий метод» (програмно-цільове бюджетування)
І. О. Мітюков	«Якщо коротко формулювати ідеологію програмно-цільового методу, то вона полягає у переході від принципу утримання бюджетних установ до принципу отримання конкретних результатів від використання бюджетних коштів відповідною установою. Щоб виміряти і оцінити ці результати, будь-які видатки бюджету за такого підходу мають бути затверджені у вигляді бюджетної програми, яка має термін виконання, мету і критерії оцінки її виконання» [112].
Бюджетний кодекс України	«... у бюджетному процесі - метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу» [30].
Федосов В. М.	«... є фінансовою технологією управління бюджетними ресурсами у коротко- та середньостроковій перспективі, яка передбачає розробку й реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат (згідно із стратегічними цілями) із застосування критеріїв оцінки їх результативності та ефективності використання бюджетних коштів» [191].
Дідківська Л. І.	«... – розробка важливих програм вирішення найактуальніших соціальних, економічних, екологічних, науково-технічних, регіональних проблем розвитку суспільства» [53].
Стеценко Д. М.	«програмно-цільовий метод в управлінні регіональним розвитком – це система науково-методичних заходів, яка забезпечує розв’язання проблем міжгалузевого та міжрегіонального характеру шляхом ув’язування цілей з ресурсами» [179]

Продовження таблиці 2.4

Басанцов І. В.	«програмно-цільове бюджетування як сучасний контрольний механізм за рахунок його розгляду як системи методів планування, управління та контролю за бюджетною програмою, що дозволяє підвищити ефективність цього методу та поєднує: оцінку і вибір проблем, вирішенню яких сприятиме її реалізація; формування та експертизу програми; формування ресурсного забезпечення, необхідного для її реалізації, розподіл ресурсів за окремими завданнями; аудит наявних і потенційних ризиків, що впливають на досягнення намічених результатів; формування системи управління і контролю за реалізацією програми [20]
Азаров М.Я. та колектив авторів підручника «Управління державним бюджетом»	«Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі – метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу». «Програмно-цільовий метод бюджетування – це система планування та управління бюджетними коштами у середньостроковій перспективі, спрямована на розробку та реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат» [187].

Так, згідно з проведеним аналізом можна зробити висновок, що одна група науковців [53, 191] у своєму визначенні не вказує на основну відзнаку методу і причину його використання – можливість вирішення найрізноманітніших питань соціально-економічного розвитку на довгостроковий період. Інша ж група науковців надає досить узагальнені визначення, які потребують конкретизації [112, 179].

Проте наведені у таблиці 2.4 визначення у своїй більшості не містять конкретизації програмно-цільового методу як контрольного механізму. Найбільш відповідним до предмету дослідження є визначення І. В. Басанцова, проте воно також має ряд суттєвих неточностей, пов'язаних з віднесенням більш загального, родового поняття «система методів управління» до одного рангу з його складовими «методами планування та ... контролю», обмеженням сфери використання програмно-цільового бюджетування окремою програмою, а не сукупністю бюджетних ресурсів загалом, які уже потім розподіляються між конкретними програмами.

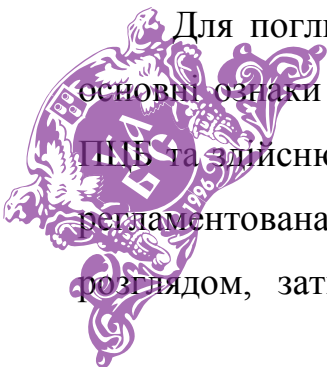
У процесі конструювання дефініції поняття ПЦБ варто звернути увагу на концептуальне визначення самого бюджетування, запропонованого В. М. Федосовим: бюджетування – сукупність технологічних процедур

бюджетної роботи з аналітично-розрахункової підготовки бюджетів, кошторисів і програм за допомогою порівняння відносної корисності альтернативних варіантів витрачання бюджетних коштів на конкретні види державної діяльності з урахуванням вартості витрат на досягнення кінцевого результату й упущених вигід [190]. У цьому визначені підкреслюється контрольний характер бюджетування у його взаємозв'язку з контрольною функцією державних фінансів та основною сутнісною характеристикою механізму ДФК – співставлення витратних (планових та фактичних) і результативних показників з метою встановлення ефективності використання державних (бюджетних) ресурсів.

Крім того, необхідно відзначити, що тільки в результаті застосування форм і методів ДФК досягається оцінка ефективності бюджетних програм, оскільки механізм ПЦБ нерозривно пов'язаний з такими важливими етапами бюджетного процесу як оцінка, аналіз та моніторинг бюджетних програм [137].

Так, у ст. 20 Бюджетного кодексу України зазначається, що на всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Оцінка ефективності бюджетних програм здійснюється на підставі аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що міститься у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів та звітах про виконання паспортів бюджетних програм [30].

Для поглиблення розуміння ПЦБ необхідно також окреслити суть та основні ознаки бюджетного процесу, що виступає середовищем проведення ПЦБ та здійснюється з використанням його положень. Бюджетний процес – регламентована норма права діяльність, пов'язана із складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем за їх



виконанням, розглядом звітів про виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України [30].

До його основних ознак, що реалізуються у ПЦБ відносять:

– середньострокове та довгострокове планування: для забезпечення сталого соціально-економічного розвитку процес бюджетного планування не обмежується однорічною перспективою – бюджетні показники розраховуються на декілька наступних за плановим прогнози роки;

– наголос на результат: перенесення акценту з утримання бюджетних установ на результати їх діяльності, тобто забезпечення оптимального співвідношення бюджетних видатків з досягнутими результатами;

– відповідальність: за кожним учасником бюджетного процесу закріплено повноваження щодо ефективного витрачання бюджетних коштів. Кожен учасник несе відповідальність за свої дії або бездіяльність на кожній стадії бюджетного процесу;

– прозорість бюджетного процесу: залучення громадськості до участі в бюджетному процесі шляхом підготовки та проведення громадських слухань з питань діяльності місцевого самоврядування та бюджету [187].

Слід відмітити, що ПЦБ як середовище для функціонування механізмуДФК варто розглядати у нерозривному взаємозв'язку із стадіями бюджетного процесу, а саме:

- 1) складання проєктів бюджетів;
- 2) розгляд та прийняття закону про Державний бюджет України, рішень про місцеві бюджети;
- 3) виконання бюджету, в тому числі у разі необхідності внесення змін до закону про Державний бюджет України, рішення про місцеві бюджети;
- 4) підготовка та розгляд звіту про виконання бюджету і прийняття рішення щодо нього.

Місце ПЦБ у бюджетному процесі з огляду на вказані його стадії проілюстровано на рис. 2.6.

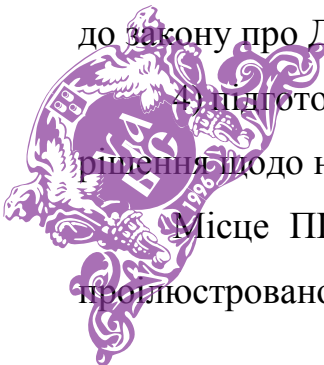




Рисунок 2.6 – Місце програмно-цільового бюджетування у бюджетному процесі.

Джерело: складено автором.

Узагальнюючи вищевикладене відмітимо, що, ключовими рисами ПЦБ є: програмний метод складання бюджету, орієнтація на кінцевий результат, стратегічне планування, зростання рівня відповідальності за виконання програм, постійний аналіз та контроль ключових показників виконання бюджетних програм.

Отже, узагальнення існуючих теоретичних підходів до визначення програмно-цільового бюджетування, врахування їх недоліків та суттєвих і необхідних ознак програмно-цільового бюджетування, особливостей реалізації функцій механізму ДФК у складі фінансово-бюджетного механізму пропонуємо власну дефініцію «програмно-цільове бюджетування».

Програмно-цільове бюджетування – це система методів управління бюджетними ресурсами, які реалізуються на етапах розробки, прийняття, виконання, оцінки, аналізу, моніторингу бюджетних програм та їх виконання, орієнтованих на кінцевий результат, в межах стратегічних

пріоритетів розвитку держави, і спрямовані на виявлення ефективності, результативності та економічності формування та використання цих ресурсів на принципах прозорості, відповідальності, ефективності, доступності, стратегічного планування та середньострокового бюджетування [137].

Методи (технології) бюджетного менеджменту у зарубіжних країнах за останні роки еволюціонували досить стрімко: від традиційного бюджету, бюджету від результатів (виконання), базового бюджетування, бюджетування на нульовій основі, бюджетування «sunset» до бюджету на основі цільових програм (пріоритетів). Усі нововведення після традиційного бюджету (витратного або постатейного) прийнято вважати компонентами програмно-цільового методу бюджетування [190].

Послідовність реформування систем управління бюджетами різних країн та відповідні їх методи управління бюджетними ресурсами як складові ПЦБ наведені на рисунку 2.7.

Традиційно вважається, що програмно-цільовий метод бюджетування було запропоновано у США в середині 1960-х р. Р. Макнамарою і він асоціюється, перш за все, з Системою Планування-Програмування-Бюджетування (Planning – Programming – Budgeting System).

Не зупиняючись на характеристиці окремих методів бюджетного менеджменту, які не відповідають завданням нашого дослідження, відзначимо, що ПЦБ можна назвати полярною і найбільш віддаленою у часі у світовій практиці формою бюджетного управління до традиційного або ж постатейного підходу.



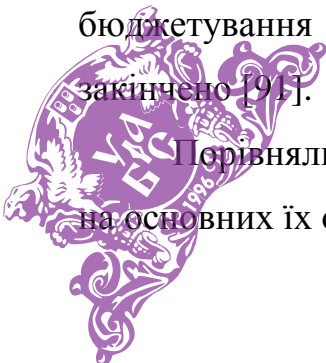


Рисунок 2.7 – Послідовність застосування компонентів програмно-цільового бюджетування в світовій практиці бюджетного менеджменту

Джерело: складено автором

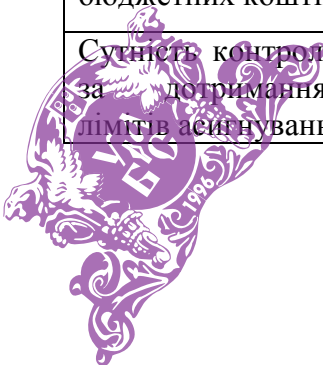
В Україні також відбувається поступовий перехід від постатейного методу складання бюджету та традиційного витратного підходу до його управління до ПЦБ. Методику ПЦБ вперше використано при формуванні Державного бюджету України на 2002 рік. Програма дій Кабінету Міністрів на 2005 – 2006 роки передбачала запровадження планування програмного бюджетування на місцевому рівні, однак до цього часу цей процес не закінчено [94].

Порівняльну характеристику витратного підходу та ПЦБ зосереджено на основних їх ознаках в межах механізму ДФК (таблиця 2.5).



Таблиця 2.5 – Порівняльна характеристика підходів до механізму ДФК за різних форм бюджетного управління

Ознака контролю	Традиційна форма (витратний або постатейний підхід)	Програмно-цільове бюджетування
Вид контролю	Зовнішній фінансовий контроль за витрачанням бюджетних коштів	Внутрішній фінансовий контроль, підзвітність та відповідальність розпорядників бюджетних коштів
Об'єкт контролю	Політика управління державними фінансовими ресурсами, фінансово-господарська діяльність суб'єктів і отримувачів, законність витрачання коштів	Результати діяльності розпорядників бюджетних коштів, ефективність та результативність витрачання бюджетних коштів
Часовий проміжок, що охоплюється контролем	Річний період, що відповідає співставленню фактичних показників з плановими (контрольними) в межах короткострокового планування видатків бюджету	Трирічний період, що відповідає середньостроковій та довгостроковій перспективі бюджетного планування
Напрямки проведення контролю	Контроль видатків бюджету та бюджетних програм відповідних рівнів	Орієнтація контролю на встановлення ефективності та результативності використання бюджетних коштів
Рівень централізації контролю	Висока централізація у зосередженні контрольних функцій, єдиному державному органу	Делегування контрольних повноважень окремим контрольним підрозділам у складі розпорядників бюджетних ресурсів
Сутність контролю за формуванням дохідної частини бюджету	Короткострокове планування бюджетних надходжень	Середньо- та довгострокове планування структури та обсягу бюджетних надходжень
Сутність контролю за цільовим використанням коштів бюджету	Відповідність плановим бюджетним показникам	Узгодженість цілей і результатів бюджетних програм
Сутність контролю за розподілом бюджетних коштів	За видами витрат згідно з відомчою, економічною чи іншим видом бюджетної класифікації	За пріоритетними програмами та цільовими напрямками
Сутність контролю за дотриманням лімітів асигнувань	Жорсткий контроль за цільовим витрачанням коштів в межах встановлених лімітів	Довгострокові ліміти асигнувань з вільним перерозподілом коштів між програмами



Продовження таблиці 2.5

Сутність контролю повноважень та відповідальності	Розподіл повноважень між співробітниками за функціональним принципом. Низький рівень самостійності у прийнятті рішень щодо використання бюджетних коштів	Розподіл повноважень між співробітниками за результативним принципом. Високий рівень самостійності окремого співробітника, якому відповідає більш високий рівень відповідальності за ефективність витрачання бюджетних коштів
---	--	---

Джерело: складено автором на основі [82, 97]

Послідовність законодавчого впровадження програмно-цільового бюджетування в Україні представлено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Хронологія впровадження програмно-цільового методу в Україні

Рік	Нормативно-правовий акт
2002	Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» від 14 вересня 2002 року № 538-р.
2005	Наказ Головного КРУ України «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм» від 15.12.2005 № 444
2007	Концепція реформування місцевих бюджетів, затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 №308
2008	Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Програми діяльності Кабінету Міністрів України» від 16.01.2008 № 14.
2009	Наказ Міністерства фінансів України «Про результативні показники бюджетної програми» від 27.10.2009 №1252, Декларація цілей та завдань бюджету на 2009 рік (Бюджетна декларація), затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 5.03.2008 №160
2010	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження основних підходів до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів» від 02.08.2010 № 805
2010-2014	Програма економічних реформ Президента України на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»

Джерело: складено автором

Міністерством фінансів України за технічної підтримки Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень (ІБСЕД) в рамках проекту «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи» за фінансування Агенції США з

міжнародного розвитку (USAID), протягом 2009-2010 років проведено підготовчий етап із запровадження ПЦБ в місцевих бюджетах п'яти регіонів – Житомирської, Львівської, Луганської областей та Автономної Республіки Крим.

Згідно пропозицій наданих місцевими фінансовими органами у 2009 році було відібрано 26 місцевих бюджетів зазначених регіонів для участі в експерименті. Протягом 2010 р. їх чисельність було збільшено до 37 місцевих бюджетів (у т.ч. наприкінці 2010 р. бюджет м. Київ долучився до експерименту).

У 2011–2012 роках заплановано долучити до впровадження ПЦБ усі обласні, районні бюджети, бюджети міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення п'яти регіонів та бюджет міста Києва, з 2013 р. – бюджети об'єднаних територіальних громад, що будуть створюватись згідно із законом. З 2014 року ПЦБ поширюється на усі місцеві бюджети [134].

Активне впровадження ПЦБ в Україні потребує аналізу переваг та недоліків цього процесу. Так у таблиці 2.7 наведено основні переваги ПЦБ для урядових структур та держави в їх особі, розпорядників бюджетних коштів різних рівнів, а також суспільства, як основного споживача послуг і продуктів.

Головними перешкодами на шляху повноцінного запровадження технологій бюджетування в Україні є:

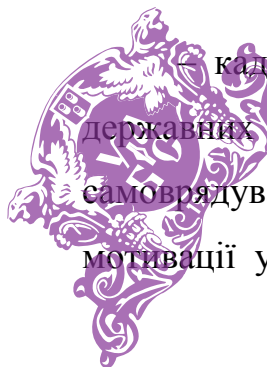
- відсутність стратегічних планів, програм та орієнтирів розвитку держави та її регіонів. Розроблені численні програми не ув'язуються зі стратегічними цілями держави, їх формування та фінансування здійснюється в умовах відсутності чіткої стратегії національного розвитку та довгострокових пріоритетів, а також якісного та зрозумілого стратегічного планування на рівні головних розпорядників бюджетних коштів;



Таблиця 2.7 – Переваги програмно-цільового бюджетування за суб'єктами бюджетного процесу

Суб'єкт	Переваги
Урядові структури та держава в їх особі	<ul style="list-style-type: none"> – регулярне одержання більш повної інформації про реалізацію державних завдань і використання бюджетних коштів в різних сферах діяльності держави; – можливість більш ефективного розподілу бюджетних коштів між конкуруючими статтями витрат завдяки отриманню більш точної і повної інформації про результати реалізації програм відповідно до пріоритетів державної політики; – економія бюджетних коштів за рахунок підвищення ефективності роботи державного сектора; – можливість порівняти кілька пропонованих варіантів програм з точки зору очікуваних результатів і витрат; – передумови для підвищення контролю за діяльністю міністерств і відомств шляхом встановлення показників результативності та порівняння фактично досягнутих результатів із запланованими; – виявлення і скасування дублюючих один одного програм, неефективних програм
Розпорядники бюджетних коштів	<ul style="list-style-type: none"> – можливість самостійного витрачання бюджетних коштів для досягнення поставлених результатів (самостійність в оперативному управлінні витратами, економії коштів, зміні структури витрат при дотриманні лімітів асигнувань і в рамках програм); – можливість хоча б приблизно встановити взаємозв'язок між очікуваними результатами реалізації програми і обсягом необхідних для цього ресурсів, краще планувати свою діяльність; – можливість підкріплення запитів про збільшення бюджетного фінансування економічно обґрунтованим розрахунком ефективності реалізації програми
Суспільство	<ul style="list-style-type: none"> – дозволяє краще зрозуміти, які цілі ставить перед собою уряд, наскільки поставлені цілі відповідають потребам населення, якою мірою цих цілей вдається досягти і якою ціною; – сприяє підвищенню рівня задоволеності населення суспільними послугами; – підвищує рівень контролю громадськості, публічності та прозорості за виділенням коштів платників податків на певні програми та досягнення ними суспільно корисного ефекту; – підвищення рівня залучення громадськості до участі в бюджетному процесі шляхом підготовки та проведення громадських слухань з питань діяльності місцевого самоврядування та бюджету

Джерело: складено автором на основі [1]



– кадрова проблема: недостатній рівень кваліфікації фахівців державних органів, розпорядників бюджетних коштів, органів місцевого самоврядування для застосування ПЦБ, низький рівень самостійності та мотивації у прийнятті рішень щодо здійснення бюджетних асигнувань та

зацікавленості у результативності бюджетних програм конкретних співробітників;

– недосконалість методів і форм управління державним і місцевими бюджетами, відсутність єдиної методики середньострокового та довгострокового прогнозування та планування доходів і видатків бюджетів різних рівнів та окремих бюджетних програм;

– нерозвиненість середньострокового бюджетування надає змоги врахувати поступову реалізацію цільових програм протягом кількох років, що в ряді випадків веде до часткового їх фінансування (а часто й цілковитої його відсутності);

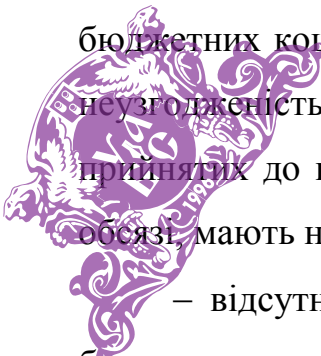
– відсутність координації функцій розпорядників бюджетних коштів у частині недостатньої структуризації бюджетних програм, неналежного їх документального оформлення, обліку та звітності про їх виконання.

– відсутність реальної фінансової автономії регіонів та реальної відповідальності виконавців бюджетних програм за їх результати. Управління міжбюджетними трансфертами та реалізація міжбюджетних відносин відбувається у ручному режимі з високим ступенем централізації владних повноважень;

– відсутність державних соціальних стандартів, які б визначали перелік та необхідну якість суспільних послуг і продуктів і були б відправною точкою в системі ПЦБ «згори вниз», використовуючи за основу розрахунків потреби у фінансових ресурсах розпорядників бюджетних коштів та органів місцевого самоврядування;

– незбалансованість функціональних повноважень розпорядників бюджетних коштів з наданими їм бюджетними ресурсами, а також хронічна незгодженість цілей програм та обсягів їх фінансування. Значні обсяги прийнятих до виконання бюджетних програм не профінансовані у повному обсязі, мають неоднозначний соціальний ефект, а відтак, і ефективність;

– відсутність деталізованих показників ефективності виконання бюджетних програм, виокремлення чітких критеріїв їх результативності та



економічності, неефективність управлінських рішень у виконанні програм в силу їх непослідовності та не контрольованості;

– відсутність цілісної системи оцінки, аналізу та моніторингу бюджетних програм, узгодження цих етапів ПЦБ з методамиДФК. У структурі розпорядників бюджетних коштів дієві підрозділи внутрішнього контролю набули незначного поширення, їх роль є декларативною.

Основою вказаних проблем у впровадженні ПЦБ у практику вітчизняного бюджетного менеджменту є відсутність єдиного методичного підходу до розуміння програмно-цільового бюджетування не тільки як чергової бюджетної технології, але й середовища функціонування механізмуДФК.

З метою усунення вказаних проблем нами удосконалено методичний підхід до організації ПЦБ як середовища функціонування механізмуДФК за етапами, контрольними заходами та інформаційною базою з урахуванням передумов запровадження такого механізму та його принципів.

Передумовами повноцінного запровадження ПЦБ як середовища функціонування механізмуДФК є наступні:

- стабільність законодавчої бази, бюджетної та фіскальної політики;
- закріплення механізмів стратегічного менеджменту в діяльності органів державної влади та розпорядників бюджетних коштів;
- реформування бюджетного устрою в країні на засадах прозорості, ефективності та встановлення стратегічних цільових орієнтирів;
- реформування механізмуДФК з метою забезпечення охоплення контролем усіх стадій бюджетного процесу та ПЦБ;

– реінжиніринг бізнес-процесів розпорядників бюджетних коштів (виконавців бюджетних програм) з метою підпорядкованості їх діяльності цілям бюджетних програм;

– запровадження бюджетної класифікації програмного типу та кодифікації бюджетних програм.



За аналогією з принципами проведення ДФК, визначеними Лімською декларацією, Міжнародним стандартом вимог до транспарентності, прийнятим Радою керуючих Міжнародного валютного фонду (МВФ) у 1998 р. у формі «Кодексу (декларації принципів) щодо забезпечення прозорості в бюджетно-податковій сфері для країн із перехідною економікою», функціонування ПЦБ як середовища функціонування механізму ДФК повинно не тільки відповідати вказаним принципам, але і враховувати власні специфічні ознаки та роль в організації бюджетного механізму та забезпеченні ефективності у використанні бюджетних ресурсів. Під час формування вичерпного переліку таких основоположних принципів доцільним є розгляд принципів ефективного і відповідального управління суспільними фінансами:

- фінансово-бюджетна прозорість;
- стабільність та довгострокова стійкість бюджетів;
- ефективна та справедлива система міжбюджетних відносин;
- консолідація бюджету і бюджетного процесу;
- середньострокове фінансове планування;
- бюджетування, орієнтоване на результати;
- ефективний фінансовий контроль, звітність і моніторинг [1].

На основі узагальнення світового досвіду та положень нормативних документів нами визначено принципи ПЦБ, як основи функціонування фінансово-бюджетного механізму ДФК, а саме:

- *стратегічного планування та середньострокового бюджетування:*
 - 1) формування реалістичних прогнозів розвитку та бюджетних індикаторів на макрорівні;
 - 2) наявність системи цілей і задач за кожною бюджетною програмою та узгодженість їх з діяльністю виконавців бюджетної програми;
 - 3) наявність і застосування формалізованих методів розрахунків та коригування витрат на підставі зворотного зв'язку з результатами аудиту ефективності використання державних коштів;



4) дотримання правил і процедур при прийнятті нових зобов'язань за бюджетними програмами;

– *відповідальності державних органів та посадових осіб за результати:*

- 1) дотримання фінансово-бюджетної дисципліни розпорядниками бюджетних коштів;
- 2) чітка регламентація міжбюджетних відносин між різними рівнями бюджетної системи та збалансованість доходів і видатків;
- 3) дотримання формалізованих, прозорих та стійких до корупції процедур прийняття рішень щодо бюджетних програм, процедур перевірки і відповідальності за порушення бюджетного законодавства;
- 4) відповідність між бюджетною і фінансовою інформацією в процесі реалізації фінансово-бюджетного механізму і механізму ДФК;
- 5) планування і використання державних коштів з урахуванням встановлених фінансових обмежень;

– *узгодженості діяльності державних органів:*

- 1) розмежування повноважень між державними органами різних рівнів у частині витрачання ресурсів та фінансування програм та координації їх дій;
- 2) децентралізація повноважень та підвищення мотивації за ефективне використання бюджетних ресурсів в межах бюджетних програм;
- 3) наявність повноцінних підрозділів внутрішнього контролю в структурі розпорядників бюджетних коштів та їх незалежного функціонування;

– *прозорості, формування та використання бюджетних ресурсів, що передбачає:*

- 1) відкритість у діяльності органів влади, місцевого самоврядування, розпорядників бюджетних коштів щодо розробки, затвердження, виконання і звітування за бюджетними програмами;



2) забезпечення дотримання єдиних стандартів обліку і звітності в державному секторі й співставності і відповідності інформації із загальними принципами, необхідними і достатніми для проведення міжнародних порівнянь;

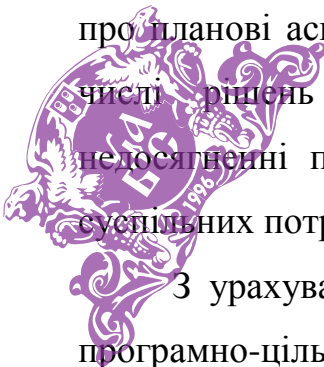
– *доступності інформації про виконання та фінансування бюджетних програм* – необхідність забезпечення доступу до інформації щодо стану виконання та фінансування бюджетних програм громадськості та участь громадськості у розробці та обговоренні бюджетних проєктів і програм;

– *результативності та ефективності:*

- 1) систематичний аналіз ризиків прийняття тих чи інших управлінських рішень щодо виконання бюджетних програм;
- 2) відповідність та ефективність реалізованих програм встановленим показникам і критеріям;
- 3) порівняння бюджетних програм з позиції їх економічності, суспільної доцільності з метою виявлення неефективних програм.

Послідовне застосування етапів реалізації ПЦБ повинне носити характер замкнутого циклу, що відповідає стадіям реалізації бюджетного механізму, і не може відбуватись одноразово. Крім того, заключними елементами має бути, згідно з кращою світовою практикою, обов'язкове проведення аудиту ефективності бюджетних програм в межах їх оцінки, аналізу та моніторингу, а також оприлюднення звітів про його проведення, результати ПЦБ та ступінь досягнення певного рівня суспільних послуг, встановлених показників ефективності та соціальних стандартів. Результати аудиту служать найважливішим джерелом інформації для прийняття рішень про планові асигнування при підготовці бюджету на наступний рік, у тому числі рішень про припинення фінансування певних програм при недосягненні поставлених цілей та їх коригування з урахуванням нових суспільних потреб.

З урахуванням вказаних передумов і принципів, вимог до етапізації програмно-цільового бюджетування наведемо процес його здійснення як



основи функціонування фінансово-бюджетного механізму та механізму ДФК України (рис. 2.8).

Послідовна реалізація етапів ПЦБ співвідноситься з використанням відповідної інформаційної бази, що дає змогу здійснювати контрольні заходи всім суб'єктам фінансово-бюджетного механізму.

Таким чином, програмно-цільовий метод є важливим чинником реалізації механізму ДФК як важливої складової фінансово-бюджетного механізму, спрямованого на підвищення його якісного рівня. Запровадження ПЦБ в Україні повинно стати основою функціонування механізму ДФК, що дозволить реалізувати дуалістичну природу самого ДФК. Крім того, впровадження програмно-цільового методу дозволяє розглядати механізм ДФК як систему, що впливає на фінансові відносини в суспільстві на етапах розробки, прийняття, виконання, оцінки, аналізу, моніторингу та виконання бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат, в межах стратегічних пріоритетів розвитку держави, і передусім направлені на виявлення ефективності, результативності та економічності формування та використання цих ресурсів на принципах прозорості, відповідальності, ефективності, доступності, стратегічного планування та середньострокового бюджетування. Формалізацію програмно-цільового методу було проведено за етапами, що відповідають основним елементам реалізації мети, завдань та функцій механізму ДФК.

2.3 Науково-методичні основи розвитку аудиту як складової механізму державного фінансового контролю

Сучасна ситуація, що склалася у сфері державних фінансів, є результатом системних недоліків законодавчого регулювання, бюджетного



планування, використання бюджетних ресурсів, контролю за їх використанням тощо.

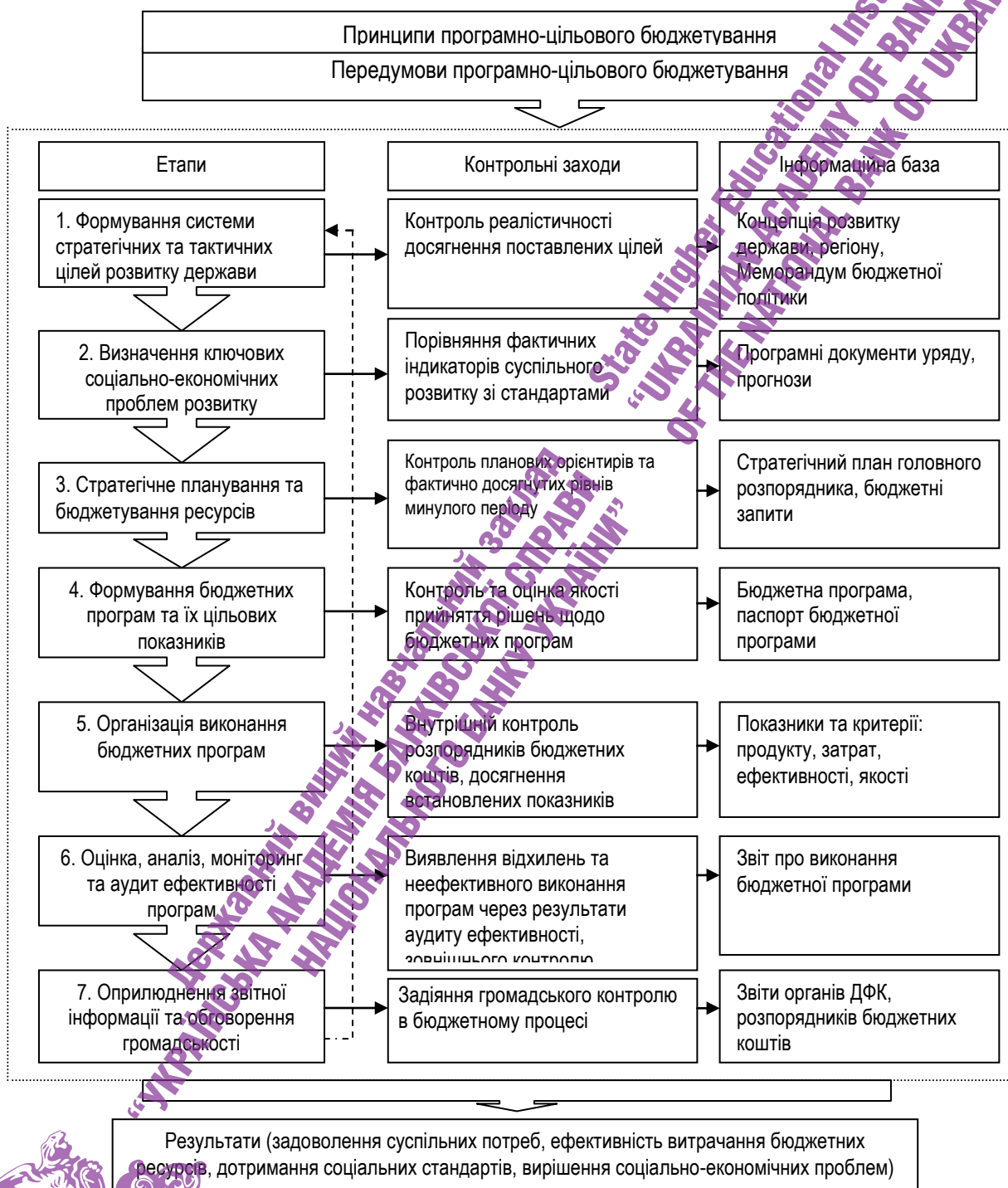


Рисунок 2.8 – Програмно-цільове бюджетування як середовище функціонування механізму ДФК в Україні

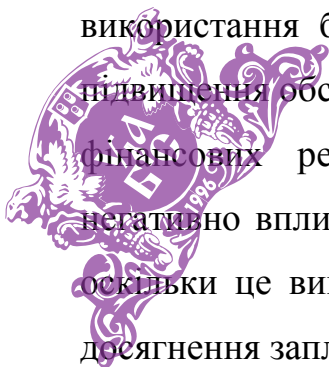
Джерело: розробка автора

У даних умовах традиційні методи контролю, що використовувались протягом тривалого часу, не дозволяють впливати на ситуацію і не виявляють своєї результативності. Фінансова дисципліна і відповідальність знаходиться на досить низькому рівні, що, безперечно, посилює синергетичний ефект незаконного та неефективного використання бюджетних коштів [59]. Тому метою бюджетного управління має стати підвищення результативності бюджетних видатків, а одним з інструментів її досягнення – запровадження аудиту їх ефективності.

У контексті нашого дослідження вважаємо за доцільне акцентувати увагу саме на програмному аудиті ефективності, необхідність якого визначається введенням в практичну діяльність контролюючих органів при застосуванні ПЦБ, розглянутого у підрозділі 2.2.

Використання аудиту ефективності є дієвим засобом визначення результативності та економічності бюджетних програм, що у підсумку визначає ефективність функціонування як фінансово-бюджетного механізму, так і механізму ДФК України. Оскільки, при проведенні аудиту ефективності можливо отримати повну інформацію щодо всіх зобов'язань і фінансових ресурсів у кожний період часу, що дозволить забезпечити необхідний рівень фінансового контролю над розподілом ресурсів і мінімізувати можливості виникнення непередбачених негативних тенденцій.

При цьому відмітимо, що проведений у пункті 2.1 аналіз переконливо свідчить про поглиблення негативних явищ у процесі реалізації державних програм, що фінансуються за кошти бюджету. Зазначене не дозволяє задовольнити потреби громадян у соціальних послугах. Отже, ефективне використання бюджетних коштів є важливим фактором, який впливає на підвищення обсягів і якості державних послуг. Крім того, неефективні втрати фінансових ресурсів через недостатню якість фінансового контролю негативно впливають на фінансову стабільність і стійкість країни в цілому, оскільки це вимагає більшого обсягу ресурсів, ніж реально необхідно для досягнення запланованого ПЦБ результату.

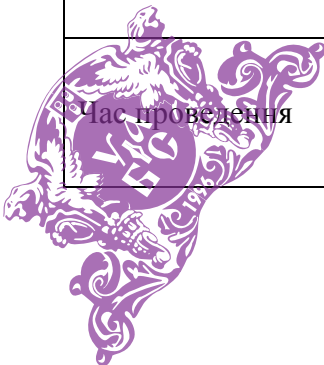


Аудит ефективності, на відміну від традиційних методів ДФК, а саме інспектування, що здійснюється у формі ревізії, перевірки, визначається як пріоритетний в умовах реформування системи ДФК України.

Встановлення переваг і недоліків кожного з методів контролю може бути досягнуто при проведенні їх порівняльного аналізу за усіма суттєвими аспектами (таблиця 2.8).

Таблиця 2.8 – Порівняльна характеристика ревізії та аудиту ефективності як методів ДФК

Ознака	Ревізія	Аудит ефективності
Мета проведення	Встановлення достовірності та точності даних обліку підконтрольного суб'єкта, законності його операцій з державними ресурсами, усунення виявлених недоліків та зловживань у бюджетній сфері	Встановлення відповідності витрачених бюджетних ресурсів поставленій меті – досягнення соціального ефекту у найбільш ефективний, раціональний та економічний спосіб
Завдання	Визначення доцільності і законності господарських операцій підконтрольного суб'єкта та їх відображення у звітності	Тестування систем внутрішнього контролю підконтрольного суб'єкта
Ініціатори	Органи спеціальної компетенції – Державна фінансова інспекція	Органи спеціальної компетенції: Державна фінансова інспекція та Рахункова палата
Виконавці – фахівці контролюючих суб'єктів	Ревізори та аудиторів Державної фінансової інспекції	Ревізори та аудиторів Державної фінансової інспекції та контролери Рахункової палати
Предмет	Стан обліку, звітності підконтрольного суб'єкта, збереження його активів	Діяльність підконтрольного суб'єкта: адміністративна, операційна в цілому, окремі бюджетні програми, що ним реалізуються.
Види	Тематичні, комплексні	Операційний, аудит відповідності, аудит фінансової звітності
Час проведення	Ретроспективний характер, виключно по завершенню фактів господарських операцій	Превентивний характер, на будь якій стадії бюджетного процесу, у тому числі і по завершенню бюджетної програми



Продовження таблиці 2.8

Принципи	Повнота, всебічність, раптовість, гласність, послідовність	Професійна компетентність та належна ретельність, незалежність, результативність, економічність, ефективність
Звітна форма	Акт ревізії	Звіт
Прогнозне спрямування	В силу ретроспективного характеру концентрується на порушеннях, що виникли в діяльності підконтрольного суб'єкта в минулому та їх усуненні	Дозволяє напрацювати ряд рекомендацій для підконтрольного суб'єкта з метою усунення виявлених порушень та сприяння досягненню результативності, економічності та ефективності використання державних ресурсів

Джерело: складено автором

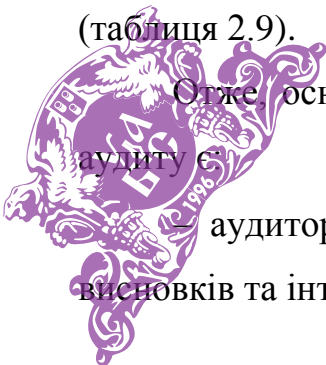
Аналізуючи наведені особливості аудиту ефективності та ревізії як методів механізму ДФК, необхідно підкреслити, що в умовах застосування ПЦБ як основи механізму ДФК саме аудит ефективності, а не ревізія, з урахуванням його прогнозного спрямування, превентивного характеру, націленості на результативність, ефективність та економічність операцій використання бюджетних коштів, а не лише на їх законність має бути пріоритетним методом у діяльності контролюючих органів.

Реалізація сучасних методів ДФК, усунення недоліків старих загальноживаних методів контролю і використання переваг нових, – а саме аудиту ефективності, безпосередньо вплине на ефективність механізму ДФК.

Процес організації та проведення аудиту ефективності багато в чому подібний до аналогічного процесу фінансового аудиту. Проте аудит ефективності діяльності суттєво відрізняється від фінансового аудиту (таблиця 2.9).

Отже, основними відмінностями аудиту ефективності від фінансового аудиту є:

аудитори мають більш широке поле для дослідження, власних висновків та інтерпретацій;



- критерії оцінки чітко не визначені, а аудитор працює та формує свою думку «знеособлено»;
- докази є швидше переконуючими, ніж безапеляційними;
- звіти мають більш дискусійний характер, а сам процес аудиту – менш формалізованим.

Таблиця 2.9 – Порівняльна характеристика фінансового аудиту та аудиту ефективності

Ознака порівняння	Аудит ефективності	Фінансовий аудит
Мета	Встановити, чи є програма або діяльність організації, що перевіряється, результативною, економічною чи продуктивною.	Встановити, чи є фінансова звітність достовірною та правильно складеною, чи відповідають бухгалтерські рахунки чинним нормативним актам.
Об'єкти	Організація та управлінська діяльність; програма; політика; результати; вихідні дані; соціальні групи	Система обліку та звітності, система управління
Науково-методична база	Економіка, фінанси, менеджмент, політологія, соціологія, право тощо.	Бухгалтерський облік, нормативно-законодавча база
Рівень формалізації	Нестандартизовані методи дослідження, різні залежно від мети і об'єктів аудиту, більш гнучка форма контролю	Чітко формалізовані методи дослідження, визначені законодавством та в стандартах всього аудиту
Критерії аудиторської оцінки	Більш суб'єктивні, для кожного окремого аудиту розробляються свої унікальні критерії	Менш суб'єктивні стандартні критерії, що підходять для будь-якого фінансового аудиту
Інформаційні джерела	Сукупність документів різного характеру, які відображають результати діяльності з формування та використання бюджетних ресурсів спрямованих на досягнення цілей, задач, та функцій.	Фінансові документи і звітність
Звіти	Звіт різноманітної структури та змісту залежно від цілей аудиту; висновки на основі сукупності різноманітних аргументів і доказів; публікується за потреби	Стандартизована форма звіту, зміст якого має відповідати встановленим вимогам стандартів; висновки на основі бухгалтерських і фінансових документів; публікується регулярно

Джерело: складено автором за [129, 83, 189]

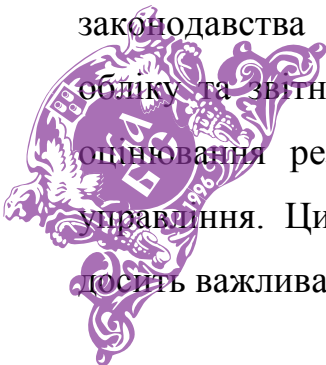


Таким чином, порівняння основних характеристик аудиту ефективності і фінансового аудиту свідчить, що аудит ефективності за всіма ознаками має складнішу методологію, техніку і процедури, потребує застосування різноманітних методів, а також суттєвих витрат часу і ресурсів, оскільки вибір об'єктів аудиту ефективності, їх попереднє дослідження і формування індивідуальних аудиторських висновків та пропозиції вимагають застосування великого масиву інформації і документів.

Безпосередньою основою його впровадження є нормативно-правові документи, в яких врегульовано його методичне забезпечення. Дані методики повинні відображати подвійний характер відповідальності і за витрати, і за результати і включати систему звітності, а також відображати характер аудиторської роботи і рівень охопту нею бюджетної сфери. Тому на основі вивчення досвіду інших країн, розробок провідних аудиторів та за допомогою консультантів, з використанням міжнародних стандартів, зокрема стандартів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), в Україні впродовж кількох років відбувалося напрацювання методичної бази аудиту діяльності бюджетних установ як нового методу ДФК, що використовується у багатьох європейських країнах.

Слід відзначити, що на сьогодні діють різні за змістом нормативно-правові документи, на підставі яких здійснюється аудит ефективності (таблиця Б.1).

Основоположним документом, що визначає ключову роль аудиту ефективності є Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, у якій зазначається, що крім контролю за дотриманням законодавства та правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності, існує також інший вид контролю, що спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління. Цим самим аудит ефективності визначається як самостійна і досить важлива форма ДФК.

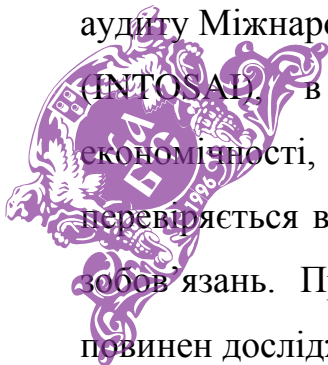


Слід відмітити, що результативне запровадження законодавчо регламентованого аудиту ефективності в практику державного фінансового контролю в Україні вимагає, на наш погляд, в першу чергу, науково обґрунтованого підходу до формування його концептуальних та методичних основ, серед яких: понятійний апарат; цілі, завдання здійснення, принципи, функції, предмет та методи; класифікаційні ознаки; форми та етапи організації, реалізації аудиту ефективності та виконання його рекомендацій; контроль якості аудиту ефективності. У вітчизняній науковій думці сформувалися певні уявлення щодо базових категорій аудиту ефективності, проте все ж існує необхідність у поглибленні науково-методичних підходів щодо його проведення та контролю якості.

У світовій практиці ДФК для позначення терміну аудиту ефективності використовується ряд синонімічних понять, зокрема: «аудит адміністративної діяльності» (performance audit), «аудит якості за гроші» (value-for-money audit), «аудит ефективності» (effectiveness audit), операційний аудит, управлінський аудит, аудит державних ресурсів.

Загалом під аудитом ефективності розуміють форму державного фінансового контролю, яка спрямована на здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продуктивності, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетних програм та розробки пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів держави [14].

На нашу думку, немає вмотивованої потреби у детальному аналізі підходів науковців щодо конструювання поняття «аудит ефективності», оскільки кожен з них у тій чи іншій мірі базується на положеннях Стандартів аудиту Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), в яких аудит ефективності тлумачиться як перевірка економічності, ефективності та результативності з якою організація, що перевіряється використовує свої ресурси при виконанні поставлених цілей і зобов'язань. Проте, крім цих загальних ознак аудиту ефективності, він повинен досліджувати процес прийняття рішення та вплив даного рішення на



ефективність витрачання фінансових і державних ресурсів, тобто необхідно оцінити якість виконання управлінських рішень.

Різноманіття цілей, завдань і напрямів аудиту ефективності бюджетних ресурсів, широке трактування його предмету обумовлює існування різних підходів до класифікаційних ознак, що характеризують аудит ефективності в різних аспектах. Так, виділяють такі різновиди аудиту ефективності:

- аудит ефективності управлінських рішень (фінансово-економічні аспекти);
- аудит ефективності використання державних ресурсів, об'єктом якого є вся сфера державних ресурсів – від майна до природних ресурсів;
- аудит ефективності використання державних фінансових ресурсів: коштів державного бюджету та державних цільових фондів, місцевих бюджетів усіх рівнів (включаючи консолідований бюджет України).

Басанцов І. В. також пропонує розмежовувати окремі різновиди аудиту ефективності за такими ознаками як: види, цілі, рівні об'єктів, час здійснення, зміст і функції, місце проведення, процесуальні ознаки, ініціатива, критерії і показники, характер розроблюваних пропозицій, форма реалізації [20].

Крім того, існують такі види аудиту ефективності як:

- спеціальний: зумовлений потребами адміністрації або вищестоящої організації. Предметом цього аудиту може бути діяльність окремої установи з метою пошуку резервів покращення роботи щодо зменшення витрат або визначення причин неефективності окремої функції управління (надання послуг, зростання дебіторської заборгованості в окремому підрозділі і т.д.);
- організаційний, або галузевий: направлений на дослідження системи, галузі, компанії, міністерства тощо. Основна увага в цьому випадку приділяється вивченню того, наскільки ефективно і продуктивно взаємодіють органи управління міністерства чи відомства, в тому числі в процесі використання бюджетних коштів;



– функціональний, або програмний: стосується однієї або декількох функцій чи програм і спрямований на оцінку відповідності отриманих результатів поставленим завданням. Програма може охоплювати як окрему галузь, міністерство чи підприємство, так і декілька [200].

Проте базова класифікація видів аудиту ефективності надана Міжнародною організацією вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI). Відповідно до них відносяться:

– аудит економічної діяльності адміністрації, досягнутої завдяки застосуванню ефективних адміністративних принципів, практики та політики управління;

– аудит продуктивності використання трудових, фінансових та інших ресурсів, включаючи дослідження систем інформації, результатів виробничої діяльності, стану внутрішнього контролю та їх моніторинг, а також оцінку заходів, вжитих об'єктом аудиту для усунення виявлених недоліків;

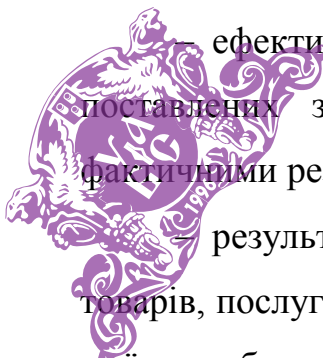
– аудит результативності діяльності щодо встановлення ступеня досягнення об'єктом аудиту накреслених цілей, а також перевірку фактичних наслідків і результатів діяльності порівняно із запланованими [186].

Відповідно в основі аудиту ефективності покладено теорію «трьох Е» («3Е»), тобто тих основних елементів, які характеризують стан використання бюджетних ресурсів та відповідності результатів бюджетних програм поставленим в них цілям:

– економічність (economy) – мінімізація витрат на здійснення діяльності організації в поєднанні зі збереженням відповідної якості роботи, ощадливість, бережливість;

– ефективність (efficiency) – рівень виконання організацією поставлених завдань у вигляді співвідношення між запланованими і фактичними результатами її діяльності;

– результативність (effectiveness) – співвідношення між виходом товарів, послуг та інших результатів діяльності організації та використаними на їх виробництво ресурсами, дієвість, успішність [20].

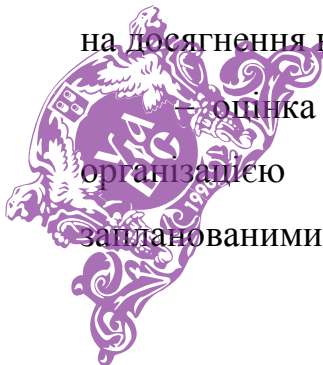


Пріоритетний розвиток аудиту ефективності обумовлюється стратегічною метою реформування механізму ДФК України, зокрема необхідністю:

- підвищення дієвості та ефективності ДФК в усіх сферах бюджетної системи;
- формування і реалізації загальноприйнятих міжнародних принципів і правових основ при підготовці проекту державного бюджету, його виконання, контролю за виконанням державного бюджету. Результатом цього буде зростання ступеня прозорості і публічності бюджетного процесу, що також гарантує попередження різного роду зловживань і порушень при витрачанні бюджетних коштів [52];
- суттєвого покращення державного управління в умовах обмеженості фінансових ресурсів;
- публічність і прозорість діяльності державних органів, які використовують фінансові ресурси;
- переходу до бюджетування за результатами діяльності, в результаті чого прийняті рішення будуть базуватися на раціональних рішеннях, віддаючи перевагу фінансуванню найбільш пріоритетних програм.

Ураховуючи стратегічну направленість аудиту ефективності, яка полягає у оцінці управлінських рішень щодо використання державних коштів з метою досягнення конкретного результату, можна конкретизувати основні цілі, а саме:

- оцінка економічності (economy), передбачає перевірку економного використання організацією, яка перевіряється, державних коштів, витрачених на досягнення конкретних результатів її діяльності [168];
- оцінка ефективності (efficiency), передбачає перевірку виконання організацією поставлених завдань у вигляді співвідношення між запланованими і фактичними результатами її діяльності;



– оцінка результативності (effectiveness), передбачає перевірку співвідношення між виходом послуг та інших результатів діяльності державної організації та використаними ресурсами;

– перевірка якості управління органів виконавчої влади з виконання ними державних функцій.

Єдність складових механізму ДФК та закономірність застосування аудиту ефективності, як прогресивного методу і форми ДФК, забезпечується за допомогою принципів. Вважаємо за доцільне визначити пріоритетні принципи аудиту ефективності, які є вихідним положенням будь-якої теорії, вчення, науки, світогляду тощо; основними особливостями побудови будь-якого механізму, приладу.

Пріоритетними принципами аудиту ефективності, які визначають порядок його організації, методіку та етапізацію проведення є:

– принципи результативності бюджетних витрат, що дозволяють визначати ступінь досягнення запланованих соціально-економічних результатів, тим самим даючи оцінку ефективності використання державних коштів органами виконавчої влади.

– принцип ефективності використання державних коштів характеризується визначенням економності і продуктивності використання;

– принцип законності забезпечує рівність всіх суб'єктів суспільних відносин перед законом і характеризується тим, що всі посадови особи держави зобов'язані дотримуватись закону незалежно від їх службового становища та місця у системі посадової діяльності;

– принцип публічності і прозорості, який полягає в оголошенні результатів аудиту;

– системності – передбачає забезпечення контролю за рухом державних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу.

У рамках зазначених цілей та принципів основними завданнями аудиту ефективності є:

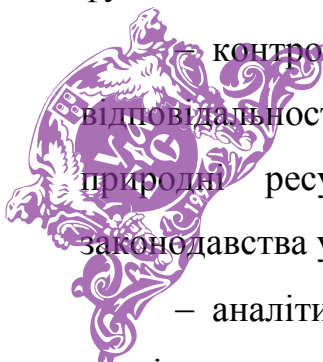


- аналіз функцій і завдань державного органу, рекомендації щодо їх зміни чи введення нових функцій і завдань;
- визначення обсягу економії бюджетних ресурсів;
- аналіз «вузьких місць» бюджетних програм організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру;
- визначення рівня впливу виявлених порушень і недоліків на досягнення запланованих показників та підготовка обґрунтованих пропозиції щодо їх усунення;
- визначення пропозицій до поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливість зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення [103];
- створення єдиного інформаційного простору в межах суб'єктів контролю;
- моніторинг та оцінка показників продуктивності, критеріїв якості роботи;
- визначення найкращого досвіду роботи та його поширення серед інших підрозділів.

Ми вважаємо, що останнє завдання є перспективним щодо визначення мотивації та розповсюдження позитивного досвіду.

У межах нашого дослідження видається виправданим виділення функцій аудиту ефективності як методу ДФК, що входить до складу функціональної підсистеми механізму ДФК:

- контрольна: аудит ефективності повинен створювати елемент відповідальності об'єкта контролю, який використовує державні фінансові, природні ресурси та державну власність, за дотримання чинного законодавства у сфері економічних та фінансових відносин;
- аналітична: аудит ефективності повинен забезпечувати системний аналіз причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень і проблем,



забезпечуючи достовірність інформації про підконтрольний об'єкт та предмет контролю;

– синтетична: аудит ефективності повинен передбачати розробку конкретних пропозицій з підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта і таким чином забезпечує його перспективність [29];

– інформаційна: аудит ефективності повинен забезпечувати суб'єкт контролю інформацією, що дозволяє передбачати можливі відхилення від запланованих показників і вчасно здійснювати коригувальні дії;

– превентивна: аудит ефективності повинен попереджати суттєві порушення в процесі розподілу і використанні фінансових та інших ресурсів держави.

Групування цілей, принципів, завдань та функцій аудиту ефективності здійснюється в межах основних його напрямків, які обумовлюються його предметом:

– діяльність органів виконавчої влади або виконання нею окремих державних функцій;

– виконання державних функцій та державних замовлень одержувачами бюджетних коштів;

– організація бюджетного процесу;

– виконання державного та місцевих бюджетів;

– діяльність народногосподарських комплексів (паливно-енергетичного, військово-промислового, природоохоронного тощо) та програмно-цільових комплексів (наукових, технологічних, територіальних тощо);

– формування державних (регіональних) програм та їх виконання;

– використання коштів державного (місцевих) бюджетів, державної власності, природних та інших державних ресурсів;

– використання коштів державних фондів соціального страхування тощо.

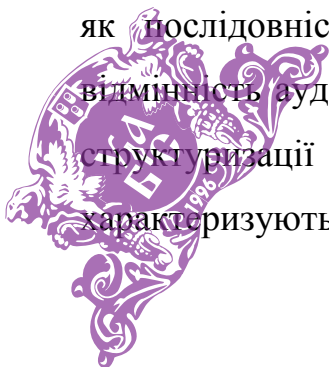


Суб'єктами аудиту ефективності в Україні виступають органи, які займаються завданнями проведення аудиту ефективності, тобто державні органи, наділені відповідними повноваженнями, а також підконтрольні суб'єкти: розпорядники бюджетних коштів, відповідальні виконавці державно-бюджетних програм. Так, в Україні органами, на які покладено повноваження здійснювати аудит ефективності є Рахункова палата України, Державна фінансова інспекція [95].

На сьогодні аудит ефективності в Україні перебуває на етапі свого становлення. Він набув легітимності лише як один із методів ДФК після прийняття Бюджетного кодексу України, Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі та Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. й реалізується переважно у якості аудиту ефективності бюджетних програм.

На сьогодні більшість витрат за окремими бюджетними програмами (проектами) з фінансової та інституціональної точок зору повністю або частково відірвано від реального стану використання бюджетних коштів, управління ними та бюджетного процесу в цілому, про що свідчать розміри порушень у цій сфері. Це послаблює фінансову дисципліну використання державних коштів, управління витратами, викривлює результати оцінки використання коштів на реалізацію окремих бюджетних програм, підриває відповідальність як відомств, так і керівників за результативність своєї діяльності.

Зважаючи на наведені дослідження економічної сутності та порядку проведення аудиту ефективності залишаються незгодженими такі питання, як послідовність поглядів на структуру процесу аудиту ефективності, відмінність аудиту ефективності та фінансового аудиту. Наукові підходи до структуризації процесу аудиту ефективності наведені у таблиці 2.10 і характеризуються різноманітністю авторських та законодавчих тлумачень.



Таблиця 2.10 – Наукові підходи до структуризації процесу аудиту ефективності

Наукові джерела	Назва структурної ланки	Послідовність
Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми, О.О. Дорошенко та ін. [108]	Етапи	<ul style="list-style-type: none"> – підготовка до аудиту; – проведення аудиту; – реалізація результатів аудиту;
Стандарти Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) [102]	Етапи	<ul style="list-style-type: none"> – вибір проблеми для аудиту; планування проекту аудиту; – збір та аналіз даних; – написання проекту аудиторського звіту; – завершення проекту аудиту;
С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков [43]	Етапи	<ul style="list-style-type: none"> – підготовчий; – контрольний; – аналітичний; – синтетичний;
Н. В. Хомяк [200]	Фази	<ul style="list-style-type: none"> – вибір проблеми дослідження; – планування роботи; – збір інформації; – підготовка звіту, його реалізація та контроль за впровадженням пропозицій;
І.В.Басанцов [20]	Складові циклу	<ul style="list-style-type: none"> – стратегічна мета і цілі аудиту; – вибір тем і об'єктів перевірок; – попереднє дослідження об'єкта; – визначення цілей і масштабів аудиту ефективності; – збір фактичних даних і документів; – систематизація та обробка аудиторських доказів; – виконання аудиту за окремими темами; – виконання та оформлення документів аудиту; – підготовка висновків та рекомендацій; – затвердження звіту; – надання інформації; – подальше дослідження та оцінка впливів; – визначення соціально-економічного ефекту, отриманого від застосування результатів аудиту ефективності;



Продовження таблиці 2.10

Н.І.Рубан [166]	Стадії	<ul style="list-style-type: none"> – вибір теми, об'єкта та оцінювання рівня виконання програми; – формування програми; – дослідження гіпотез аудиту; – реалізація результатів аудиту;
О.І. Жадан [62]	Етапи	<ul style="list-style-type: none"> – визначення місії і цілей системи (об'єкту аудиту) ; – аналіз взаємодії системи із зовнішнім середовищем, визначення зв'язків «вхід – вихід»; – розгляду процесної організації внутрішнього середовища «вхід - процес - вихід»; – сканування ефективності функціонування й оптимізації структури організації на основі реінжинірингу бізнес-процесів (BPR).

На нашу думку, процес аудиту ефективності доцільно розглядати через призму загального процесу аудиту, який традиційно складається з трьох етапів з виділенням на останньому етапі – виконання матеріалів аудиту ефективності обов'язкових заходів щодо моніторингу та оцінки подальшого впровадження рекомендацій аудиту ефективності.

Узагальнення існуючих наукових підходів та методичних рекомендацій дозволяють нам запропонувати удосконалений процес організації проведення аудиту ефективності, який складається із чотирьох етапів: підготовка до проведення аудиту ефективності; проведення аудиту ефективності; виконання матеріалів аудиту ефективності, контроль якості аудиту ефективності (рис. 2.9).

Ураховуючи стратегічну направленість аудиту ефективності, яка полягає у оцінці управлінських рішень щодо використання державних коштів з метою досягнення конкретного результату можна стверджувати, що аудит ефективності є перспективним напрямком реформування механізму ДФК, оскільки його мета та завдання визначаються не лише принципами фінансово-бюджетного механізму, механізму ДФК та необхідністю забезпечення необхідного рівня інформативності, але й повинні відповідати

вимогам ринкової економіки й необхідності виконання принципів програмно-цільового бюджетування, яке орієнтовано на результативність.

Проаналізувавши концептуальні та методичні засади впровадження аудиту ефективності як одного з ключових елементів механізму ДФК, слід відзначити, що незважаючи на його перспективність можна виділити низку проблем його застосування:

- законодавча неврегульованість на найвищому рівні, що стосується невизначеності поняття, суб'єктів, взаємодії між ними, об'єктів аудиту ефективності;

- складнощі у вимірюванні соціально-економічних показників діяльності розпорядників бюджетних коштів, встановленні критеріїв результативності, економічності, ефективності бюджетних програм;

- значні відмінності в структурі інформаційно-аналітичних систем, обліку і фінансовій звітності підконтрольних суб'єктів;

- низький рівень систем внутрішнього контролю окремих підконтрольних суб'єктів;

- недостатній рівень впровадження рекомендацій аудиту ефективності, низький рівень організації моніторингу та оцінки результатів аудиту;

- кадрова проблема: рівень освіти та кваліфікації фахівців, що виконують аудит ефективності потребує підвищення та приведення у відповідність до існуючих прогресивних світових стандартів та Кодексу етики;

- низька оцінка якості самого аудиту ефективності, що потребує побудови єдиних методичних засад до його оцінки, впровадження контролю якості аудиту ефективності на усіх етапах його проведення.

З урахуванням останньої проблеми, при побудові етапів аудиту ефективності, на нашу думку, слід неодмінно враховувати такий етап як контроль якості аудиту ефективності, який є заключним і одночасно виконується на усіх попередніх етапах згідно з кращою світовою практикою проведення аудиту ефективності.



Рисунок 2.9 – Етапи проведення аудиту ефективності

Таким чином, розкриті вище науково-методичні основи націлені на концептуальне розширення та удосконалення існуючих підходів до викладення мети, змісту, методів та результатів проведення аудиту ефективності. Аудит ефективності, на відміну від традиційного фінансового аудиту, дозволяє отримати незалежну думку за результатами оцінки інформації щодо рівня ефективності використання державних фінансових ресурсів при виконанні державних програм (проектів), виявлення чинників, які перешкоджають досягненню максимального результату та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів.

З урахуванням розглянутих підходів вчених до структуризації аудиту наголошується на необхідності виокремлення в організації проведення аудиту ефективності чотирьох етапів: підготовка до проведення аудиту ефективності; проведення аудиту ефективності; виконання матеріалів аудиту ефективності, контроль якості аудиту ефективності. У межах запропонованого підходу визначальним є проведення контролю якості як самостійного заключного етапу в процесі аудиту ефективності паралельно з безперервною реалізацією його окремих заходів на кожному з попередніх етапів.

Висновки до розділу 2

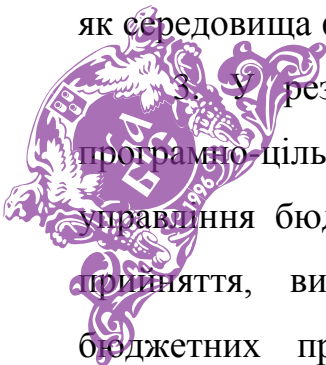
У другому розділі «Формування науково-методичних основ ефективного механізму державного фінансового контролю» проаналізовано стан та результати контрольних заходів ДФК за використанням бюджетних коштів, виявлено сучасні проблеми функціонування механізму ДФК, обґрунтовано концептуальні засади функціонування програмно-цільового бюджетування як середовища механізму ДФК, науково-методичні основи розвитку аудиту ефективності як пріоритетного методу ДФК.

1. В результаті проведеного аналізу було виявлено, що обсяг бюджетних правопорушень зростає із року в рік і має систематичний характер. Значний «стрибок» збільшення обсягу виявлених правопорушень спостерігається у 2010 р., обсяг яких склав майже 52 млрд. грн., що на 15,8 млрд. грн. (43,65%) більше ніж у 2009 р. Звертає увагу значне зростання правопорушення адміністрування доходів, обсяг яких в 2010 р. склав 21,5 млрд. грн. Незаконне, у тому числі нецільове, використання бюджетних коштів становило у 2010 р. 16,1 млрд. грн., що майже на 60% більше ніж у попередньому році. Що стосується правопорушень, пов'язаних з неефективним використання бюджетних коштів, то їх обсяг з 2007 р. по 2010 р. зріс на 8,8 млрд. грн. і в 2010 р. обсяг цих правопорушень склав 14,4 млрд. грн., що на 26% більше ніж у 2009 р.

2. Значне зростання обсягів виявлених бюджетних правопорушень зумовлено процесами вкрай незадовільної, неефективної та, в багатьох випадках, просто незаконної управлінської діяльності. Спостерігається тенденція до незначного зменшення обсягу порушень у використанні бюджетних коштів спричинених незаконним їх використанням та збільшення порушень через неефективне використання бюджетних коштів (їх величина за аналізований період зросла в 1,5 рази).

3. Аналіз стану використання бюджетних коштів дозволив зробити висновок, що в умовах реформування бюджетної системи України, обмеженості бюджетних ресурсів, необхідності посилення контролю за їх цільовим та ефективним витрачанням, а також у контексті її євроінтеграційних намірів зростає роль програмно-цільового бюджетування як середовища функціонування механізму ДФК.

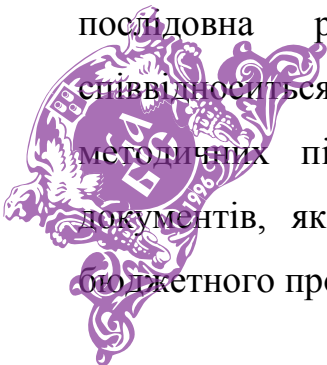
3. У результаті систематизації наукових підходів до визначення програмно-цільового бюджетування автор трактує його як систему методів управління бюджетними ресурсами, які реалізуються на етапах розробки, прийняття, виконання, оцінки, аналізу, моніторингу та обговорення бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат, в межах



стратегічних пріоритетів розвитку держави, і передусім направлених на виявлення ефективності, результативності та економічності формування та використання цих ресурсів на принципах прозорості, відповідальності, ефективності, доступності, стратегічного планування та середньострокового бюджетування.

4. Автором наголошено на тому, що основними передумовами повноцінного запровадження програмно-цільового бюджетування як середовища функціонування механізму ДФК є: стабільність законодавчої бази, бюджетної та фіскальної політики, закріплення механізмів стратегічного менеджменту в діяльності органів державної влади та розпорядників бюджетних коштів; реформування бюджетного устрою в країні на засадах прозорості, ефективності та встановлення стратегічних цільових орієнтирів; реформування механізму ДФК з метою забезпечення охоплення контролем усіх стадій бюджетного процесу та програмно-цільового бюджетування; реінжиніринг бізнес-процесів розпорядників бюджетних коштів (виконавців бюджетних програм) для підпорядкування їх діяльності цілям бюджетних програм.

5. Автором обгрунтовано, що шляхи удосконалення використання програмно-цільового бюджетування полягають у розробці процесу його здійснення з особливими принципами реалізації (стратегічне планування та середньострокове бюджетування, відповідальність державних органів та посадових осіб за результати та витрати, узгодженість діяльності державних органів, прозорість формування та використання бюджетних ресурсів і доступність інформації, результативність та ефективність). При цьому, послідовна реалізація етапів програмно-цільового бюджетування співвідноситься з використанням окремих технічних інструментів, втілених у методичних підходах до складання і заповнення певних програмних документів, які дають змогу виконувати контрольні функції учасникам бюджетного процесу.



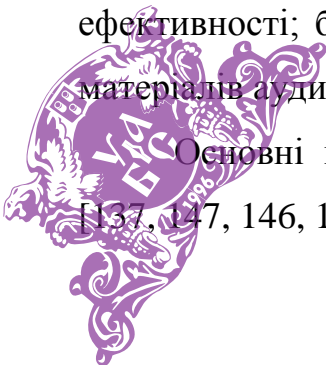
6. Базуючись на отриманих результатах дослідження автор наголошує, що в сучасних умовах традиційні методи контролю, що використовувались протягом тривалого часу, не дозволяють впливати на ситуацію і не проявляють результативність, через що метою бюджетного управління має стати підвищення результативності бюджетних витратків, а одним з інструментів її досягнення – запровадження аудиту їх ефективності.

7. Автором визначається, що під аудитом слід розглядати соціально-нейтральний інститут, який виконує функції збору та оцінки інформації і представлення висновку стосовно результатів своєї роботи в складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві.

8. Дослідження науково-методичних основ аудиту ефективності дозволив зробити висновок, що у механізмі ДФК України аудит ефективності перебуває на етапі свого становлення. Легітимності він набув після прийняття Бюджетного кодексу України та Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі та реалізується переважно у якості аудиту ефективності бюджетних програм.

9. Автор наголошує на тому, що на сьогоднішній день залишаються актуальним питання, пов'язані з організацією процесу аудиту ефективності. Дослідивши міжнародний та вітчизняний досвід, з метою вирішення цих питань, автор пропонує аудит ефективності розглядати як стратегічний напрям розвитку механізму ДФК через призму загального процесу аудиту і проводити за наступними етапами: підготовки до проведення аудиту ефективності; безпосереднього проведення аудиту ефективності; виконання матеріалів аудиту ефективності, контролю якості аудиту ефективності.

Основні положення даного розділу опубліковані автором в роботах [137, 147, 146, 141, 149, 150].



РОЗДІЛ 3

РОЗВИТОК МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ ЯК ЕЛЕМЕНТА ФІНАНСОВО-БЮДЖЕТНОГО МЕХАНІЗМУ

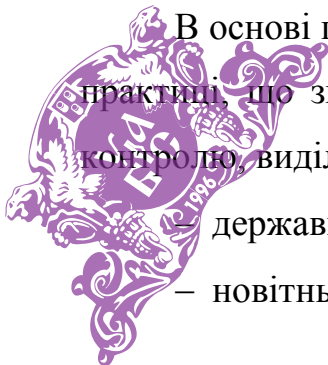
3.1 Удосконалення структури механізму державного фінансового контролю на засадах концепції новітнього державного врядування

В умовах нестабільності ринкової системи господарювання та домінуючій ролі державних інституцій спостерігається переосмислення ролі системи державного фінансового контролю. На сьогодні парламент і уряд потребують своєчасної і правдивої інформації, на основі якої приймаються ефективні управлінські рішення. Важливими є рекомендації за результатами державного фінансового контролю, а не форми, методи та процедури контролю, які регламентуються тим чи іншим нормативним актом.

Погляди на значення і завдання державного фінансового контролю слід узгоджувати із місією державного фінансового контролю, який є одночасно і однією із функцій управління, і формою управління фінансами. При цьому слід ураховувати сучасні концепції та моделі як державного управління, так і організації державного контролю, у тому числі і державного фінансового контролю. Отже, удосконалення механізму державного контролю в Україні не можливе без урахування сучасних концепцій новітнього державного врядування.

В основі побудови систем державного фінансового контролю у світовій практиці, що значною мірою обумовлюють їх ознаки і визначають форми контролю, виділяють дві концепції:

- державного внутрішнього фінансового контролю (PIFC);
- новітнього державного врядування (NGP).

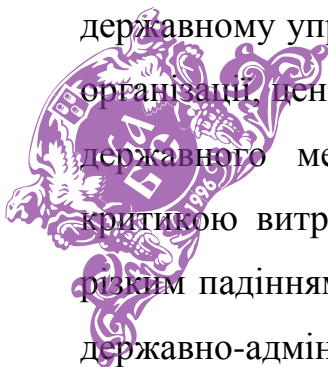


Обидві концепції передбачають базисні умови – «відповідальність керівника», «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит». Гармонізація контролю і аудиту є пріоритетом, який передбачений концепцією державного внутрішнього фінансового контролю. За концепцією PIFC, що рекомендована Єврокомісією внутрішній аудит має здійснюватися виключно децентралізованими підрозділами аудиту, що створені і функціонують у складі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади чи органів центрального рівня, що фінансуються з державного бюджету.

Кількість компонентів «новітнього державного врядування» значно більша; тому ця концепція охоплює значно ширше коло, пов'язаних із належним управлінням, видів діяльності. Зокрема, «новітній державний контроль» не обмежується лише урядовим рівнем (або, як це впливає з PIFC, внутрішніми стосовно до уряду видами діяльності – внутрішній аудит), і ґрунтується на зовнішньому аудиті що здійснює сертифікацію рахунків держави (фінансовий аудит) та оцінку державної політики і програм (аудит адміністративної діяльності) та фінансових ревізіях як методу боротьби з фінансовими шахрайствами [1].

Відповідно між концепціями існують суттєві відмінності щодо охоплених контролем рівнем державного управління, методами проведення контрольних заходів, ступеню гнучкості системи державного контролю, побудованої на основі тієї чи іншої концепції та здатність системи державного контролю до адаптації вимог, що стоять перед нею.

Концепція новітнього державного врядування як концепція і модель державного управління з'явилася як відповідь на кризові явища в державному управлінні, побудованому на принципах бюрократії, ієрархічної організації, централізації та адміністрування. Багато в чому концепція нового державного менеджменту і відповідні їй реформи були стимульовані критикою витратного характеру політики держави загального добробуту і ризиким падінням довіри населення до державного управління. Вихід з кризи державно-адміністративного управління бачився багатьма на шляхах



переосмислення теорії державного управління на основі передумов менеджменту як управління бізнесом в ринковій економіці [93].

В основі даної концепції покладені положення, які передбачають орієнтацію на результати і ефективність діяльності системи державного управління, зміну організації управління та державного контролю із застосуванням сучасних інструментів і технологій менеджменту. Сама ж концепція базується на таких принципах:

- скоріше керівництво іншими, ніж виконання їх функцій;
- більше надання можливості вибору споживачам, ніж обслуговування їх;
- включення конкуренції в надання послуг,
- організація за допомогою завдань, ніж правил;
- вкладання капіталів в результати, а не в наміри;
- інтенсивна орієнтація на споживача;
- заохочення підприємницького заробляння, ніж бюрократичних витрат; увага швидше профілактиці, ніж лікуванню;
- децентралізація організації та посилення спільної роботи;
- досягнення змін за допомогою ринково-орієнтованих намірів [93].

При новій організації управління необхідно переходити від оцінки ефективності процесу управління до оцінки ефективності результату управління, а, отже, до скорочення витрат і до підвищення прибутковості державних організацій. Змінюється і оцінка відповідальності: повинен здійснитися перехід від контролю на вході організації, від оцінки бюрократичних процедур, правил і стандартів до кількісних заходів, що характеризують результат діяльності [213].

Таким чином, у межах основних засад концепції «новітнього державного врядування» реформування державного контролю повинно здійснюватися в напрямках створення ефективної та стійкої системи фінансових взаємозв'язків на різних рівнях та між усіма суб'єктами



State Higher Educational Institution
"UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING"
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE

фінансово-бюджетного механізму державного контролю України, що можливе тільки у разі наявності раціональної організаційної структури.

Якщо розглядати міжнародний досвід державного фінансового контролю, то у світовій практиці простежуються дві провідні моделі державного контролю – монократична та колегіальна.

У країнах з англо-саксонською системою права та правовими системами, що тяжіють до неї (США, Великобританія, Канада, Нова Зеландія, Австралія, Ізраїль, Індія, Таїланд, Малайзія) домінує монократична структура. Тому в цих країнах з метою здійснення контролю створено ієрархічно організовані структури під керівництвом президента (прем'єр-міністра) чи генерального аудитора, які обираються прямими виборами або призначаються шляхом узгодження законодавчим органом та вищої посадової особи виконавчої влади [56].

Прикладом системи державного фінансового контролю з монократичною структурою є США (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Структура системи ДФК США

Джерело: побудовано автором на основі [54]

Що стосується країн континентального права, то вони мають більш давні традиції побудови систем контролю. У Німеччині, Франції, Італії та інших європейських країнах контрольні функції покладені на утворені вищими органами влади рахункові палати, які в той же час є незалежними. Вони побудовані за колегіальним принципом з децентралізацією прийняття рішень [10]. Проте навіть серед країн, що згруповані навколо однієї моделі контролю не можна знайти двох абсолютно подібних систем ДФК.

Прикладом системи державного фінансового контролю з колегіальною структурою можна назвати Францію (рис. 3.2).



Примітки: 1- МБДРДС – Міністерство бюджету, державних рахунків і державної служби

Рисунок 3.2 – Структура системи ДФК Франції

Джерело: побудовано автором на основі [54, 92]



Системи державного фінансового контролю можна характеризувати за допомогою певних ознак, виокремлених на підставі аналізу досвіду функціонування їх у зазначених країнах. Серед таких ознак можна навести наступні:

- нормативно-правове регулювання системи ДФК та концептуальні засади її побудови;
- форми, методи державного фінансового контролю та специфіка їх проведення;
- особливості організаційної структури контрольних органів та їх компетенції: склад, порядок формування та взаємодії органів контролю;
- співвідношення незалежності і підзвітності органів контролю;
- забезпечення системи ДФК: інформаційне, кадрове тощо.

Характеризуючи форми і методи контролю як ознаку системи ДФК, в деяких країнах функціонує змішана система: поряд з підрозділами внутрішнього аудиту у складі зазначених органів, які надають професійну підтримку їх вищому керівництву, функціонує так званий централізований внутрішній аудит, тобто окремий орган, який здійснює внутрішній аудит на урядовому рівні, є незалежним від об'єктів, діяльність яких піддається аудиту, та надає рекомендації безпосередньо уряду. Однак за такої ситуації урядові аудитори мають працювати виключно за Міжнародними професійними стандартами внутрішнього аудиту, а урядові аудитори, зокрема, використовують і Стандарти аудиту Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI).

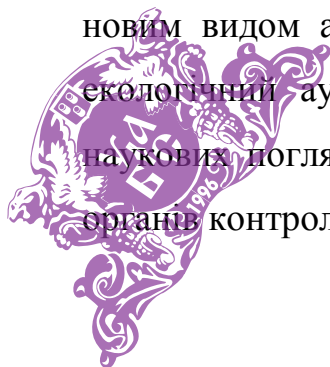
Внутрішні аудитори здійснюють переважно системний аудит (аудит систем) та аудит інформаційних технологій, а в деяких країнах (наприклад, в Угорщині, де це встановлено законом) – також фінансовий аудит та аудит адміністративної діяльності (синоніми – аудит ефективності, результативності, економічності, управління, операційний аудит (performance audit)). Урядові ж аудитори, як і зовнішні державні аудитори

рахункових палат, здебільшого проводять аудит адміністративної діяльності [1].

Розуміння необхідності застосування адміністративного аудиту у державному контролі для більшості зарубіжних країн пов'язане з переходом з 60 рр. ХХ ст. на нову модель формування бюджету і запровадження «бюджетування орієнтованого на результати» (Results-oriented budget – система бюджетного планування, що пов'язує витрати бюджетних ресурсів з їх результативністю та соціальною ефективністю [30, с. 138-139].

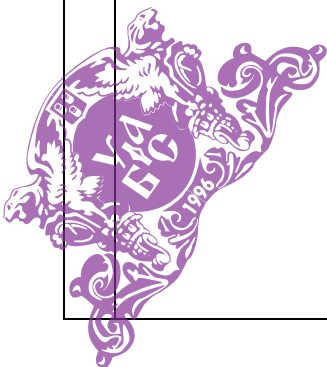
Поряд із внутрішнім контролем, зовнішній контроль здійснюється для гарантування того, що планування, формування бюджету та використання державних ресурсів відповідають законодавству країни, цілям, визначеним парламентом та урядом, та пов'язані з реальним виконанням програм. Діяльність вищих органів контролю досліджуваних країн пов'язана з традиційним завданням перевірки правомірності та регулярності фінансового менеджменту та бухгалтерської звітності з метою сприяння ефективності й результативності фінансового менеджменту та управління програмами.

Сучасні органи контролю витрачають мало часу на перевірку величезних обсягів інформації щодо окремих бюджетних програм розпорядників коштів. Натомість, вони перевіряють системи, методи, організацію, структури і робочу практику, щоб з'ясувати, чи ефективні вони у запобіганні помилкам і досягненні оптимізації використання ресурсів. Вони публікують доповіді, до яких включають рекомендовані заходи, яких слід вжити для посилення систем контролю, запобігаючи таким чином виникненню помилок і відхиленням від дотримання норм [27]. Порівняно новим видом аудиту в системі державного контролю зарубіжних країн є екологічний аудит. Різноманітність форм контролю зумовили плюралізм наукових поглядів щодо існування відповідних їм організаційних структур органів контролю в міжнародній практиці (табл. 3.1).



Таблиця 3.1 – Наукові підходи щодо організаційної структури органів ДФК у міжнародній практиці

№	Автор	Організаційна структура органів ДФК
1	Н. Дорош	<ul style="list-style-type: none"> – вищий орган ДФК, який підпорядковується парламенту або президенту і на який покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету; – контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, які підпорядковуються вищому органу ДФК [58, с. 48]
2	Я. Мазур	<ul style="list-style-type: none"> – рахункові трибунали - колегіальні незалежні від уряду органи контролю, що називаються судами, які контролюють розрахунки і приймають рішення щодо притягнення до відповідальності винних посадових осіб (рахункова палата Італії, рахункові трибунали Франції, Бельгії і Іспанії), та інші колегіальні незалежні від уряду органи, не наділені подібними судовими повноваженнями (Федеральна рахункова палата Німеччини); – контрольні установи - інші відомства, у яких рішення щодо проведення перевірок та результатів приймається або безпосередньо керівником (монократичні - Національне управління аудиту Великобританії), або колегією на чолі з керівником контрольного органу (Верховне контрольне бюро Чеської Республіки) [96, с. 110].
3	А. Соменков	<ul style="list-style-type: none"> – вищі контрольні установи, що належать до органів парламенту; – вищі органи ДФК, наділені статусом служби державного контролю; – рахункові суди й рахункові трибунали; – офіси генерального аудиту на чолі з аудитором; – державні генеральні інспекції; – рахункові, контрольні та ревізійні палати [175]
4	В. Мельничук	<ul style="list-style-type: none"> – аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія) або судові органи, що є складовими судової системи країни (Ірландія, Португалія); – колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина); – незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія); – контрольні урядові управління (Швеція, Фінляндія) [105, с. 36]
5	А. Машишев	<ul style="list-style-type: none"> – рахункові трибунали (суди) - нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія); – рахункові (контрольні) палати - органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету і дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія); – національні управління аудиту - незалежні колегіальні (Чехія); – монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектору [101, с. 128].



Продовження таблиці 3.1

№	Автор	Організаційна структура органів ДФК
6	О. Ю. Бубнова	– адміністративний контроль, що здійснюється президентом держави, виконавчими органами; – судовий – судовими чи квазісудовими органами; – парламентський – спеціальні комісії парламенту чи рахункові органи [26].

Співвідношення зовнішнього та внутрішнього контролю в межах систем ДФК та її поділ на рівні виходячи з цього співвідношення визначає наступну їх структуру, яку в узагальненому вигляді, наведено на рисунку 3.3, яка складена автором на основі [26, 54, 96, 101, 105, 172].



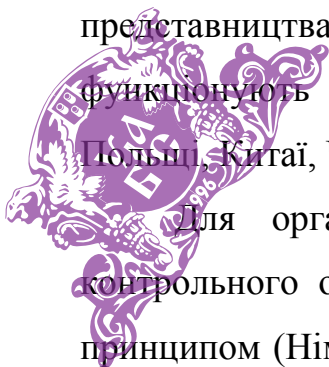
Рисунок 3.3 – Узагальнена структура органів ДФК зарубіжних країн за рівнями та видами державного контролю

Дана структура та повноваження вищих органів контролю відповідають різним формам, видам та методам контролю, сферам діяльності та типам організацій, які підлягають цьому контролю.

В окремих країнах (Іспанія) головний орган контролю сформовано за інституційними секторами (міністерства, установи, державні компанії тощо). В інших країнах (Німеччині, Швеції та Сполучених Штатах) дотримуються підходу, що є ближчим до поділу на підставі сфери діяльності, наприклад, послуг працевлаштування, транспорту, освіти або охорони здоров'я та соціального забезпечення. На нашу думку, така спеціалізація сприяє стабільності структури вищих органів контролю, проте ротация аудиторів є також корисною практикою, оскільки дозволяє ознайомитися з різними секторами та підрозділами. Оскільки внутрішній контроль зосереджується переважно на управлінні фінансами, а його автоматизація зробила фінансовий аудит менш обтяжливим, зовнішні аудитори на сьогодні звертають увагу на результативність програм та їхню «цінність за гроші» (value for money) в рамках їх аудиту (value for money audit). Проте проведення фінансових аудитів і досі займає більшість часу у діяльності вищих органів контролю.

Характеризуючи наступну ознаку системДФК – склад та порядок формування органів контролю, не можна не погодитися з А. Мамишевим, який зазначає, що обов'язковою умовою ефективного забезпечення дієвого й оперативного контролю в більшості країн є наявність територіальних підрозділів, які, залежно від форми державного устрою країни, повністю або частково підпорядковані верховному рахунковому відомству, проте в цілому зберігають самостійність у виконанні функцій та зосереджені на перевірках витрачання коштів місцевих бюджетів. У разі потреби вони виконують оперативні завдання центральної контрольної установи. Подібні регіональні представництва верховного органу державного фінансового контролю функціонують у Франції, Німеччині, Канаді, Монголії, Болгарії, Бразилії, Польщі, Китаї, Чехії тощо.

Для організаційної структури центрального апарату верховного контрольного органу характерні поділ на департаменти або за галузевим принципом (Німеччина), або за згрупованими напрямками (Данія). Важливим



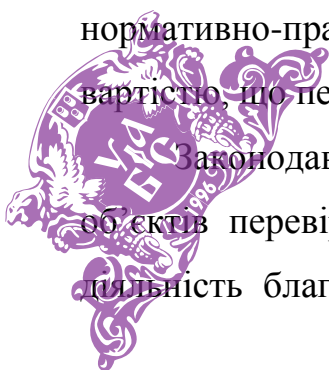
у процесі удосконалення структури зарубіжних рахункових відомств є утворення та поступова автономізація департаментів, відділів і груп аудиту адміністративної діяльності.

Відповідно до покладених завдань органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах здійснюють контроль за виконанням бюджетів, витрачанням державних коштів і використанням державного майна. Контролю підлягають витрати на утримання органів державного управління та реалізацію державних програм розвитку. Верховні рахункові відомства хоча й не проводять аудиту політико-економічних актів, проте оцінюють обґрунтованість таких рішень, їхній вплив на державні фінанси, активи, борг та визначають наслідки [101].

Здійснення аудиту доходної частини бюджету поряд із витратною є поширеним у діяльності вищих органів контролю в зарубіжних країнах. При цьому верховні органи державного фінансового контролю не здійснюють фіскального контролю дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства і в жодному разі не підмінюють тут податкових служб [56]. Аудит доходів проводиться в ході фінансово-економічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів, формування державних і федеральних фондів, прибутків державних підприємств тощо. Подібна схема виконання аудиту доходів застосовується у Нідерландах, Великобританії, Німеччині, Швейцарії, Туреччині, Кореї тощо [101].

У низці країн верховні органи державного фінансового контролю виконують специфічні функції, які звичайно не притаманні вищим інститутам контролю [9]. До таких відноситься попередня експертиза нормативно-правових актів (Іспанія), перевірка бюджетних контрактів з вартістю, що перевищує 100 тис. дол. (Туреччина).

Законодавство ряду країн уповноважує рахункові відомства при виборі об'єктів перевірки перевіряти не лише державний сектор, а й фінансову діяльність благодійних фондів (Австрія), приватного сектору соціального



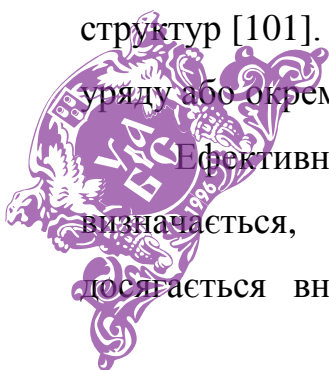
страхування (Франція), монополій (Швейцарія), а також політичних партій (Угорщина) [99].

Існують деякі відмінності у переліку установ, які підпадають під перевірку вищими органами контролю, включаючи, наприклад контроль за регіональними і місцевими органами влади та державними підприємствами Італії та Японії. Також деякі вищі органи контролю, зокрема у деяких континентальних європейських країнах, мають законне право здійснення розслідування та накладання санкцій за використання державних ресурсів фізичними особами.

Різними для вищих органів фінансового контролю зарубіжних країн є підходи до планування аудиту піврічне або щорічне. Органи контролю самостійно обирають об'єкти аудиту. Плани складаються на підставі власного досвіду, запитів та пропозицій парламенту, уряду, верховного суду, громадян тощо й затверджуються безпосередньо керівником органу контролю або його колегією. Важливою умовою незалежності ДФК є норма, коли народні обранці не мають права давати вказівки рахунковим відомствам щодо проведення контрольних-ревізійних заходів [66].

Зарубіжні рахункові відомства здійснюють аудит правильності використання фінансових ресурсів із точки зору законності й доцільності, а також повноти і своєчасності відображення фінансово-господарських операцій в облікових та звітних реєстрах. Фінансовий аудит є незалежною оцінкою фінансових звітів державних підприємств, організацій та установ. У ході виконання фінансового аудиту перевірки підлягають як окремі ділянки діяльності органу, так і консолідовані документи управлінських структур [101]. Тема аудиту пов'язана з частиною фінансового менеджменту уряду або окремої досліджуваної одиниці.

Ефективність роботи верховних органів фінансового контролю визначається, насамперед, обсягами щорічної економії коштів, що досягається внаслідок впровадження пропозицій рахункового відомства.



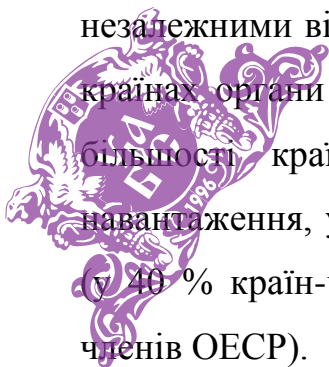
Характерним параметром ефективності аудиту є питома вага застосування об'єктами контролю запропонованих за підсумками аудиту рекомендацій.

Обов'язком більшості верховних інститутів державного фінансового контролю є оперативне та перспективне управління відомчим контролем для забезпечення координації, усунення дублювання в роботі різних контрольних підрозділів. Обов'язковій оцінці з боку незалежного зовнішнього державного аудиту підлягає організованість, надійність і ефективність функціонування систем внутрішнього фінансового контролю [18, с. 132-136].

Не зважаючи на різноманіття органів контролю, та їх диверсифікацію за рівнями та виконуваними повноваженнями, об'єктивною умовою функціонування органів ДФК є незалежність вищих органів державного фінансового контролю. Відповідно наступною ознакою систем ДФК можна назвати співвідношення незалежності і підзвітності органів контролю.

Правовий статус вищих органів контролю країни зазвичай закріплений у Конституції чи аналогічному документі, в його межах виділяють підзвітність парламенту таких органів, їх інституціональну незалежність від органів виконавчої влади та самостійність у питаннях планування й виконання аудиту. Незалежність ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту, самостійності у питаннях прийняття рішень стосовно оприлюднення результатів досліджень тощо [56]. Найбільш значні зміни ролі вищих органів контролю пов'язані з наданням гарантій незалежності аудиторів, а також посиленням зв'язків між органами аудиту та законодавчою владою.

Більшість вищих органів контролю в міжнародній практиці є сьогодні незалежними від виконавчої гілки влади. У скандинавських та деяких інших країнах органи аудиту стали незалежними установами при парламентах. У більшості країн органи аудиту самостійно визначають своє робоче навантаження, у деяких країнах плани щодо аудиту надаються парламентом (у 40 % країн-членів ОЕСР) та навіть виконавчою владою (у 25 % країн-членів ОЕСР).

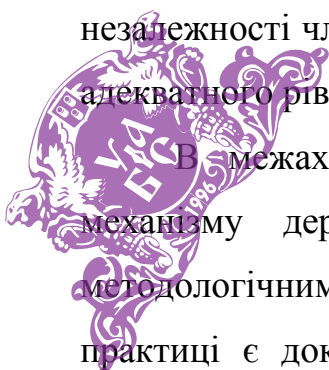


У політичному й професійному плані ступінь автономності рахункового відомства характеризується особливостями процедури призначення та звільнення членів контрольного органу, а також легітимної тривалості перебування на посаді керівника відомства [18].

Як зауважує Н. Дорош, висока ефективність бюджетно-фінансового контролю в зарубіжних країнах забезпечується тим, що керівники вищих органів державного фінансового контролю призначаються й затверджуються парламентами на триваліший період, ніж термини повноважень самих парламентів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту у разі професійної невідповідності чи зловживань [8]. У США такий термін становить 15 років; у Німеччині, Австралії та Угорщині – 12; у Канаді – 10; у Болгарії – 9; у Мексиці – 8; у Туреччині – 7; у Швейцарії, Польщі, Румунії та Монголії – 6 років [32].

Інституціональна незалежність доповнюється адекватним рівнем фінансової незалежності, що є одним з основних принципів демократичності й практичності фінансово-бюджетного механізму державного контролю. Важливою гарантією цього є те, що видатки на утримання ревізійних відомств затверджуються як окрема стаття державного бюджету. При цьому допускається можливість існування інших додаткових джерел доходів для розвитку установи та заохочення службовців [18, с. 131]. Крім інституціональної та фінансової незалежності в діяльності органів ДФК важливу роль відіграють певні професійні обмеження для посадових осіб цих органів, які повинні забезпечувати повну неупередженість при виконанні ними посадових обов'язків. Крім того, високий ступінь об'єктивності і незалежності членів органів державного контролю досягається за допомогою адекватного рівня оплати їх праці.

В межах ознаки інформаційного і методологічного забезпечення механізму державного фінансового контролю варто зазначити, що методологічним підґрунтям систем державного контролю в міжнародній практиці є документи Міжнародної організації вищих органів контролю



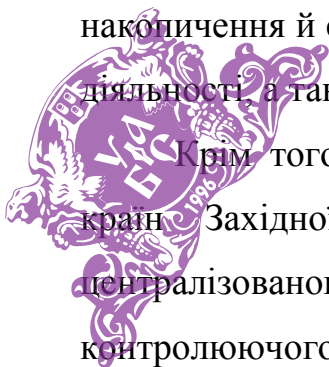
державних фінансів (INTOSAI). За основу інформаційного забезпечення проведення ДФК зарубіжні аудитори успішно використовують системи СААТ – міжнародні стандартизовані програмні системи комп'ютерного аудиту (computer assisted audit techniques, дослівно – комп'ютерний інструментарій підтримки аудиту), які дають змогу ефективно автоматизувати різноманітні процедури контролю.

Насамперед йдеться про функції, які відповідають сучасним методам комп'ютерного аудиту: аналіз динаміки, порівняльний аналіз, аналіз відхилень, структурний аналіз, аналіз репрезентативних вибірок, статистичний аналіз, графічний аналіз і, більш поглиблено, багатомірний аналіз, прогнозний аналіз тощо. Застосування таких методів суттєво поліпшує глибину, оперативність та доказовість аудиту, що дає змогу виконувати завдання на якісно новому рівні.

Найбільш поширеними є програмні системи IDEA та ACL, які використовуються, зокрема, в більшості вищих органів фінансового контролю світу. Ці системи дуже схожі за своїми функціональними можливостями, проте IDEA, яку розроблено у 1985 р. для ВОФК Канади є більш поширеною: її використовують більш як у 90 країнах незважаючи на розбіжності у фінансових та бухгалтерських системах (наприклад, різний рівень впровадження цифрового підпису, різні національні програмні системи бухгалтерського обліку).

За даними розробників системи, правильне використання системи IDEA сприяє зростанню продуктивності праці аудиторів у п'ять разів. До того ж поліпшуються глибина і якість аналізу. Тому великого значення набуває накопичення й систематизація досвіду використання IDEA в різних напрямках діяльності, а також розробка методології використання цієї системи [26].

Крім того, системи державного внутрішнього фінансового контролю країн Західної Європи мають різний рівень централізації – від централізованого попереднього контролю на рівні казначейства або окремого контролюючого органу в системі органів виконавчої влади до розподілення



відповідальності за здійснення контролю між керівниками органів державного і комунального сектору з одночасним залученням підрозділів внутрішнього аудиту в кожному з таких органів. Сучасне державне управління у розвинутих країнах удосконалюється з метою децентралізації систем контролю, інтегрованих з управлінням програмами та діяльністю [87].

Виділені ознаки дозволяють охарактеризувати основні тенденції в організації зарубіжних систем ДФК і відповідно напрями розвитку структури механізму державного фінансового контролю в Україні:

- подальше посилення процесів гармонізації внутрішнього контролю і аудиту у сфері державних фінансів;
- зростання ролі Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) та документів цієї організації серед ВОКДФ, поглиблення процесів імплементації прийнятих стандартів у національних системах ДФК;
- удосконалення методики проведення контролю і аудиту, втілене у прийнятті нових редакцій відповідних стандартів, і направлене на зростання вимог щодо прозорості і гласності використання бюджетних ресурсів;
- поширення нових видів і методів ДФК і аудиту, зокрема адміністративного аудиту: аудиту економічності, результативності та ефективності і приведення їх у відповідність з концепцією «бюджетування, орієнтованого на результат» та зростання уваги органів контролю до ефективності використання державних коштів;
- подальша автоматизація контрольних процедур ДФК та аналітичної роботи органів системи.

Наведені тенденції певною мірою стосуються і України з урахуванням особливостей національної системи ДФК. В межах дисертаційної роботи в контексті процесу реформування державного управління та контролю країни та адаптації його до європейського законодавства, виходячи з її інтеграційних намірів, існує необхідність визначення ступеня її відповідності міжнародній практиці.



Слід зазначити, що в Україні здійснюються певні напрямки у вирішенні цих проблем. Згідно з п. 12 ст.6 Закону України «Про Рахункову палату» та керуючись у своїй діяльності Лімською Декларацією керівних принципів аудиту державних фінансів (1977) та Мексиканською Декларацією незалежності ВОКДФ (2007), Рахункова палата України здійснює зв'язки з ВОКДФ та відповідними міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво.

Рахункова палата є членом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) з 1998 року та Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) з 1999 року.

Результатом плідної діяльності в системі державного фінансово-економічного контролю стало визнання Рахункової палати органом незалежного зовнішнього контролю в Україні. Рішенням VII Конгресу Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) Рахункову палату було обрано до складу Ради керуючих Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) строком на шість років.

Рахункова палата підтримує і надає велике значення співробітництву ВОКДФ країн Співдружності Незалежних Держав. У 2000 році створена Рада керівників Вищих органів фінансового контролю держав-учасниць СНД, метою якої є розвиток співробітництва у сфері бюджетного та фінансового контролю на пострадянському просторі.

Ще одним кроком, спрямованим на вдосконалення зовнішнього фінансового контролю України відповідно до міжнародних стандартів і виконання Плану дій Україна – ЄС, а також подальшого інституційного розвитку, є започаткування в Рахунковій палаті проекту Європейського Союзу TWINNING. Активізується співпраця Рахункової палати зі Світовим банком, яка була закріплена підписанням Меморандуму про взаєморозуміння, основна мета якого – поглиблення подальшого співробітництва між двома інституціями. Одним із таких напрямків є



домовленість щодо проведення Рахунковою палатою України аудитів проектів Світового Банку, які реалізуються в Україні, оскільки, на думку Світового Банку, лише така інституція в державі як Рахункова палата України може об'єктивно, незаангажовано дати оцінку стану справ у тій чи іншій сфері, куди спрямовані кошти міжнародної спільноти. Підписання Меморандуму також слід розглядати як важливий крок до спільного вирішення питань, пов'язаних зі світовою фінансовою кризою та її наслідків для України [110].

Незважаючи на позитивні здобутки у сфері міжнародного співробітництва з розвитку національної системи ДФК в Україні, при порівнянні її з системами за розглянутими ключовими ознаками систем ДФК зарубіжних країн можна визначити в ній певні проблеми і відповідно передумови побудови фінансово-бюджетного механізму державного контролю в Україні, які на основі проаналізованого матеріалу узагальнено в таблиці 3.2

Таблиця 3.2 – Порівняння проблем розвитку механізму державного фінансового контролю в Україні з зарубіжними країнами

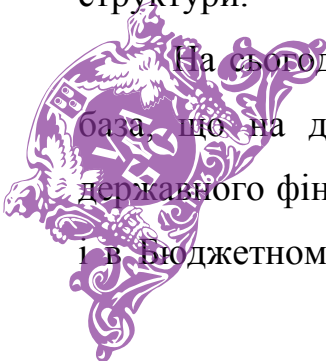
№ з/п	Ознаки	Зарубіжні системи державного фінансового контролю	Український фінансово-бюджетний механізм державного фінансового контролю
1	2	3	4
1	Концепція та нормативна база функціонування державного контролю	Зростання пріоритету концепції новітнього державного врядування (NGP), порівняно з концепцією державного внутрішнього фінансового контролю (PIFC) та використання документів INTOSAI як кращої практики ДФК	Фрагментарне впровадження концепції державного внутрішнього фінансового контролю (PIFC), відсутність цілісної нормативної бази державного контролю
2	Форми та методи державного контролю	Адміністративний аудит, системний аудит, та ін. передові методи, спрямовані на оцінку доцільності, економності та ефективності бюджетних програм	Застосування окремих методів державного контролю, спрямованих на перевірку законності витрачання державних коштів

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4
3	Організаційна структура: склад, порядок формування та взаємодії органів державного контролю	Чітке розмежування компетенції, рівнів та видів державного контролю	Відсутня упорядкована і прозора структура органів державного контролю залежно від виду здійснюваного контролю і рівня державного управління, система координації дій контрольних органів
4	Співвідношення незалежності і підзвітності в системі державного контролю	Інституціональна та фінансова незалежність вищих органів державного контролю, підпорядкування органів внутрішнього державного контролю відповідним органам державного управління, самостійність у виборі об'єктів перевірки та затвердження планів	Висока залежність органів державного контролю від відповідних органів законодавчої та виконавчої влади
5	Забезпечення єдиної системи державного контролю	Використання прогресивних програмних систем автоматизації та організації аналітичної роботи органів державного контролю, належний рівень кадрового забезпечення та підтримки	Низький рівень наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні, потреба у використанні сучасних інформаційних систем аудиту і контролю

Згідно з таблицею 3.2, в Україні чітко не обгрунтований вибір однієї з концепцій розвитку механізму державного фінансового контролю в Україні, що призводить до хаотичності та безсистемності його становлення. Проте спостерігається тяжіння до запровадження окремих елементів концепції новітнього державного врядування з прийняттям Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та з утворенням спеціальних підрозділів внутрішнього аудиту в межах її організаційної структури.

На сьогодні в Україні практично відсутня цілісна нормативно-правова база, що на державному рівні регулювала б функціонування механізму державного фінансового контролю. Окремі законодавчі положення закладені і в Бюджетному кодексі України, і в Законі України «Про бухгалтерський



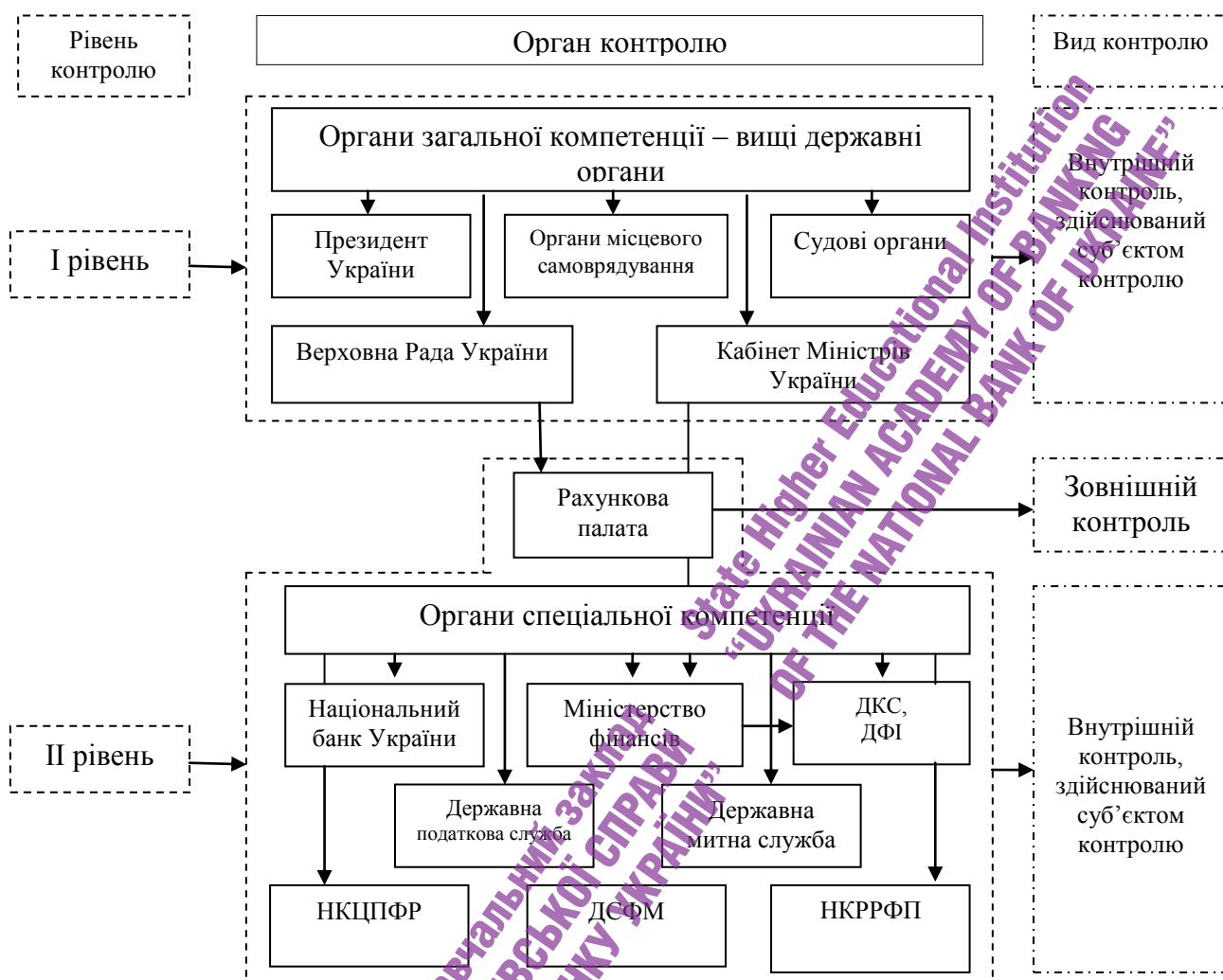
облік та фінансову звітність, і більш детально – у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю [87].

Відповідно за першою ознакою, національний механізм ДФК потребує приведення нормативної бази державного фінансового контролю до сумісності з загальноприйнятими у світовій практиці принципами і стандартами, а також визначення єдиної концептуальної основи для організаційної побудови механізму державного фінансового контролю на засадах концепції новітнього державного врядування і її дотримання.

Стосовно другої ознаки, в механізмі державного фінансового контролю України проблемною є недостатня поширеність у практиці органів контролю видова різноманітність сучасних форм і методів контролю, зокрема на низькому рівні знаходиться контроль за формуванням дохідної частини бюджету, методи контролю націлені передусім на виявлення законності фінансування розпорядниками коштів бюджетних витрат, мало уваги приділяється ефективності витрачання бюджетних коштів та виконання цільових програм, що згідно з міжнародною практикою свідчить про низьку фінансово-бюджетну дисципліну та дефіцитний бюджет. У світовій практиці незалежно від специфіки систем державного контролю окремих країн склалася прозора і зрозуміла організаційна структура органів державного контролю, чого не можна сказати про Україну.

Поклавши в основу побудови структури такого механізму рівневий принцип та принцип компетенції за видами контролю як і на рис. 3.3, наведемо сучасну структуру органів державного контролю України на рис. 3.4.





ДКС – Державна казначейська служба;
 ДФІ – Державна фінансова інспекція;
 НКЦПФР – Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;

НКРРФП – Національна комісія, що здійснює регулювання у сфері ринків фінансових послуг;
 ДСФМ – Державна служба фінансового моніторингу.

Рисунок 3.4 – Сучасна структура механізму державного фінансового контролю України (складено автором)

Як бачимо, III рівень державного фінансового контролю України не досить розвинений – внутрішньогосподарський контроль окремих розпорядників коштів, що є підконтрольними іншим органам ДФК, зокрема ДФІ, проте контрольні функції вказаної служби не виконуються стосовно розпорядників коштів на постійній основі, цим самим втрачається одна з головних рис контролю – наступність (послідовність) [21].

Крім того, спостерігається дублювання функцій та паралелізм в діяльності різних контролюючих державних органів, неузгодженість між

різними видами контролю і контрольними заходами, яка ще більше ускладнюється недосконалістю і суперечливістю законодавчої бази ДФК. В Україні склалася неадекватно розширена і негнучка системи ДФК, що потребує реформування [57].

Варто також відзначити в межах четвертої ознаки порівняння національної та зарубіжних систем державного фінансового контролю відсутність законодавчо закріплених механізмів забезпечення незалежності органів контролю в Україні. Провідні органи зовнішнього (Рахункова палата) та внутрішнього (ДКРС) контролю підзвітні ВРУ та КМУ і фінансово несамостійні, що позначається на об'єктивності їх роботи.

Важливою передумовою побудови механізму державного фінансового контролю в Україні є запровадження в повсякденну діяльність органів контролю інформаційної системи проведення аналізу і контролю та аудиту, електронного документування та зберігання результатів контрольних процедур в єдиній і загальнодоступній для всіх органів контролю базі даних, тощо.

Крім того, необхідна реалізація системного підходу до кадрового забезпечення системи контролю, формування її інституційної пам'яті, сприяння нарощування інтелектуального потенціалу та навчання на кращому зарубіжному досвіді.

На основі проаналізованих ознак систем державного фінансового контролю зарубіжних країн та виявлених у співставленні проблем у функціонуванні української системи державного фінансового контролю запропоновано структуру механізму державного фінансового контролю України, орієнтовану на основні положення концепції новітнього державного врядування (рис. 3.5).

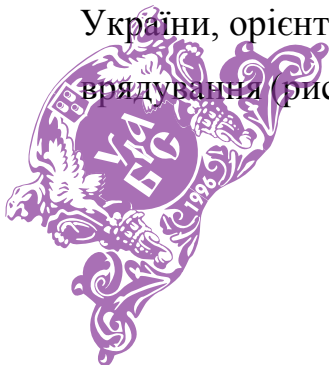




Рисунок 3.5 – Структура механізму ДФК України, орієнтованого на ефективність в межах концепції новітнього державного врядування (розроблено автором)

У межах запропонованої структури механізму державного контролю України, пропонуємо виділяти такі види фінансового контролю, які можна співставити з рівнями контролю та видами його ефективності: «незалежний зовнішній контроль», що здійснюється Рахунковою палатою України, «внутрішній контроль», що здійснюється органами загальної і спеціальної компетенції, тобто контролюючими суб'єктами, та «внутрішній контроль», що здійснюється службами внутрішнього контролю підконтрольних суб'єктів: розпорядників бюджетних коштів, керівників бюджетних програм, підприємств державного і комунального секторів. Такий розподіл органів ДФК України дозволить розмежувати їх повноваження, підвищити ефективність проведення контрольних заходів, створить передумови для координації діяльності контролюючих та підконтрольних суб'єктів державного контролю.

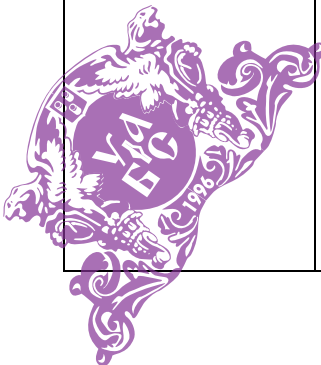
Щодо безпосередніх функціональних повноважень кожного з органів в межах запропонованої структури, ми пропонуємо поділяти їх за видовим

(рівневим) принципом у відповідності з чинним законодавством у сфері бюджетних відносин та державного контролю (табл. 3.3).

Координація діяльності органів контролю на усіх рівнях запропонованої структури механізму ДФК України є запорукою її єдності і цілісності. Координація як одна з функції управління, зокрема і державного може розглядатись у декількох значеннях: як узгодження контрольних функції органів контролю, як процес налагодження взаємодії між ними, і як метод упорядкування контрольних повноважень тощо. У Глосарії міжнародних термінів контролю, що розроблений у 1989 р. Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) відсутнє значення даного терміну у відношенні до систем державного контролю, проте присутнє поняття «скоординованої ревізії» («coordinated auditing»), який використовується на позначення координації між внутрішньою і зовнішньою ревізіями.

Таблиця 3.3 – Повноваження органів державного фінансового контролю в межах запропонованої структури механізму ДФК

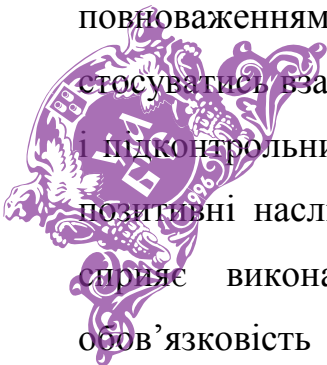
Вид контролю (рівень)	Повноваження
Зовнішній	<ul style="list-style-type: none"> – проведення контролю за формуванням дохідної та витратної частини державного бюджету; – підтвердження доцільності та законності витрачання коштів державного бюджету та позабюджетних коштів; – проведення наступного контролю за діяльністю органів внутрішнього контролю, здійснюваного суб'єктом контролю; – створення сприятливого інформаційного, методичного, нормативного забезпечення розвитку державного контролю в Україні; – представництво України в міжнародних організаціях, координація та впровадження кращої світової практики державного контролю з міжнародною діяльністю держави у цій сфері; – організація грошового обігу; – стан державного внутрішнього і зовнішнього боргу, державних резервів; – оцінка та визначення наслідків обґрунтованості прийняття політико-економічних актів та їх вплив на державні фінанси, активи, борг; – запобігання й припинення фінансових зловживань.



Продовження таблиці 3.3

Вид контролю (рівень)	Повноваження
Внутрішній контроль здійснюваний суб'єктом контролю	<ul style="list-style-type: none"> – повноцінне впровадження та проведення новітніх форм та методів державного контролю: адміністративного аудиту, аудиту бюджетних програм тощо; – забезпечення контрольних функцій стосовно доцільності, ефективності, законності витрачання коштів в межах бюджетних програм, державними підприємствами, розпорядниками та отримувачами бюджетних коштів різних рівнів; – подальша гармонізація внутрішнього контролю і аудиту та реформування існуючої організаційної структури державного контролю; – ефективність надання і законність використання пільг з оподаткування і отримання державних дотацій; – ефективність використання державної власності; – запобігання й припинення фінансових зловживань.
Внутрішній контроль здійснюваний підконтрольним суб'єктом	<ul style="list-style-type: none"> – створення ефективних систем внутрішнього контролю за фінансовою та господарською діяльністю безпосереднього розпорядника та отримувача бюджетних коштів; – координація діяльності служби внутрішнього контролю розпорядника, отримувача та зовнішнього аудиту; – неухильне дотримання вимог законодавства та правил бухгалтерського обліку з метою забезпечення прозорості витрачання бюджетних коштів; – розмежування функціональних обов'язків структурних підрозділів розпорядника; – запобігання й припинення фінансових зловживань.

Стосовно координації в межах структури механізму державного фінансового контролю ми підтримуємо думку вітчизняних авторів стосовно поділу координації органів державного контролю на вертикальну та горизонтальну, які здійснюються в ієрархічному порядку. Ми вважаємо, що вертикальна координація дій в організації ефективного державного контролю має здійснюватись Рахунковою палатою України, наділеною повноваженнями вищого органу фінансового контролю в країні, а також стосуватись взаємодії органів внутрішнього контролю як контролюючих, так і підконтрольних. Існування такої ієрархічної структури координації має як позитивні наслідки (оскільки чітка система, яка має визначену структуру, сприяє виконанню всіма суб'єктами їх завдань, які забезпечують обов'язковість координаційних дій), так і негативні (певні контролюючі



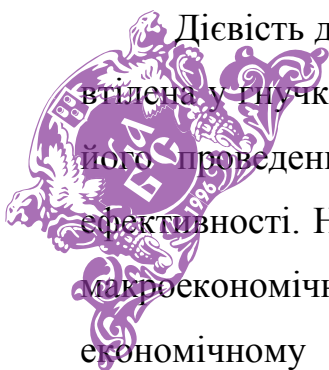
суб'єкти знаходяться у підпорядкуванні інших, отже, зменшується, або зовсім може зникнути ініціатива підпорядкованих суб'єктів, що відобразиться на якості контролю, його ефективності (чи результативності) [75].

Горизонтальною координацією мають бути пов'язані органи ДФК спеціальної та загальної компетенції, а також внутрішній контроль та зовнішній аудиторський контроль підконтрольних суб'єктів. Нівелювання прояву негативних наслідків координації в запропонованій структурі механізму державного контролю здійснюватиметься за рахунок збалансування вертикальної і горизонтальної координації органів державного контролю.

До переваг розробленої структури механізму державного фінансового контролю можна віднести і її відповідність критеріям концепції новітнього державного врядування ефективності фінансового контролю – результативності, дієвості, економічності.

Результативність вказаної структури досягається шляхом максимального охоплення контролем потоків бюджетних ресурсів, що опосередковують процеси формування, розподілу, перерозподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів держави на усіх рівнях – починаючи з рівня розпорядників бюджетних коштів, закінчуючи зовнішнім контролем за їх використанням на макроекономічному рівні. Більше того, зростання ступеня охоплення контрольними функціями сприятиме підвищенню прозорості витрачання цих коштів, рівня розкриття та припинення фінансових зловживань з ними.

Дієвість державного фінансового контролю у запропонованій структурі втілена у гнучкій взаємодії органів контролю та націленості на ефективність його проведення в межах макроекономічної, мезо- та мікроекономічної ефективності. На відміну від І. В. Басанцова, який пропонує виокремлювати макроекономічну (засновану на соціальному, організаційному та економічному ефектах) та проміжну ефективність (як співвідношення

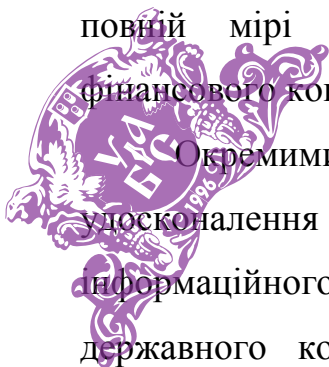


коштів, повернутих на бюджетні рахунки та затрат на утримання органу фінансового контролю (ДФК) [21], ми вважаємо за доцільне виділяти третій рівень ефективності ДФК – мікроекономічну, яка відображає дієвість контролю передусім на рівні підконтрольного суб'єкта, та досягається збалансуванням функціонування служби внутрішнього фінансового контролю та зовнішнього незалежного аудиту розпорядників бюджетних коштів різних рівнів.

Економічність вказаної структури досягається за рахунок усунення дублюючих функцій та повноважень органів ДФК, скорочення бюрократичного апарату та економії на їх утриманні.

Таким чином, функціонування зарубіжних систем державного фінансового контролю засноване на методології INTOSAI – Міжнародної організації вищих органів контролю, яка об'єднує країни у їх прагненні зробити власні системи державного фінансового контролю більш ефективними і прозорими з урахуванням принципів концепції новітнього державного врядування. В межах концепції новітнього державного врядування можна визначити ряд ознак, за якими характеризують систему ДФК різних країн, а саме: форми, методи державного фінансового контролю, особливості структури контрольних органів та їх повноважень, співвідношення їх незалежності і підзвітності, склад та порядок формування органів контролю, інформаційне та методологічне забезпечення їх функціонування. Проте механізм державного фінансового контролю в Україні, що знаходиться на етапі свого становлення та реформування державного управління загалом, у контексті інтеграційних намірів, не в повній мірі відповідає міжнародно визнаній практиці державного фінансового контролю.

Окремими проблемами і передумовами його подальшого удосконалення є приведення нормативної бази, методологічного, інформаційного, кадрового і технічного забезпечення до світових стандартів державного контролю, визначення концепції та створення ефективної



структури механізму державного контролю України та взаємодії його елементів, впровадження нових форм і методів державного фінансового контролю, зокрема зовнішнього та внутрішнього аудиту, з метою покращення фінансово-бюджетної дисципліни.

3.2 Методичні підходи до оцінки ефективності механізму державного фінансового контролю

Сучасна ситуація, що склалася у сфері державних фінансів, є результатом системних недоліків законодавчого регулювання, бюджетного планування, використання бюджетних ресурсів, контролю за цим використанням тощо. У даних умовах традиційні методи контролю, що використовувались протягом тривалого часу, не дозволяють впливати на ситуацію і не виявляють своєї результативності. Фінансова дисципліна і відповідальність знаходиться на досить низькому рівні, що, безперечно, посилює синергетичний ефект незаконного та неефективного використання бюджетних коштів [53]. Отже, виникає необхідність в розробці методики оцінки ефективності механізму ДФК з метою подальшого процесу удосконалення фінансово-бюджетного механізму.

Всебічний аналіз та результати ДФК бюджетних коштів, проведений у підрозділі 2.1 свідчить про значні прогалини в системі ДФК України, оскільки розмір фінансових відшкодувань втрачених ресурсів за результатами контрольних заходів є неспівставним з розміром завданих фінансових збитків державі.

Зростання питомої ваги об'єктів контролю з порушеннями в загальній кількості перевірених установ і підприємств, значне збільшення обсягу порушень, пов'язаних з неефективним використанням державних коштів, низька якість фінансового планування та низький рівень фінансової

дисципліни визначають потребу у розробці методики оцінки ефективності механізму ДФК.

Для більш точного розуміння та обґрунтування методичного підходу до оцінки ефективності ДФК розкриємо зміст понять «ефективність» та «ефективність контролю».

Зазначимо, що дефініція «ефективність» є складною економічною категорією. Здійснивши аналіз трактування даної дефініції (таблиця В.1), можна виділити спільні недоліки визначень даного поняття:

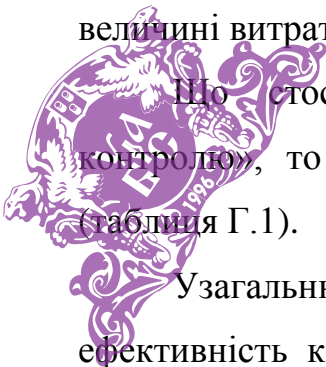
– відсутнє тлумачення ефективності як категорії, «загальність» визначення, ототожнення з поняттям «ефект» (В. С. Іфтемічук, В. А. Григор'єв, М. І. Маниліч, Г. Д. Шутак). У загальному розумінні ефект трактується як позитивний результат будь-яких причин, заходів, дій [185], а ефективність – співвідношення між результатом і витратами;

– ототожнення з поняттям «результативність» (Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовський, Е. Б. Стародубцев, С. В. Мочерний, А. Г. Загородній), проте в загальному розумінні результатом можна вважати як негативне, так і позитивне значення певної величини. У контексті даного дослідження, дефініція «ефективність» має на увазі не просто позитивний кінцевий результат, але й оптимальний.

Отже, узагальнивши трактування дефініції «ефективність» різними науковцями, можна зробити висновок, що ефективність слід розуміти як відносний показник, який слід розглядати в двох аспектах: по-перше, як одержання максимальної величини ефекту при заданій величині витрат ресурсів; по-друге, як одержання заданої величини ефекту при мінімальній величині витрат ресурсів [143].

Що стосується змістовного наповнення поняття «ефективність контролю», то підходи вчених до його визначення також є полярними (таблиця Г.1).

Узагальнюючи існуючі поняття «ефективність контролю», пропонуємо ефективність контролю розглядати в двох аспектах: *по-перше, здатність*



органу контролю досягти поставленої мети при заданій та мінімальній величині витрат ресурсів; по-друге, як здатність контролю отримати доцільну інформацію, яка впливає на прийняття управлінських рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скорегувати їх оцінки, зроблені у минулому.

Важливе місце у функціонуванні та реалізації механізму ДФК має методика розрахунку ефективності механізму ДФК. Провівши аналіз сучасних методик оцінки ефективності державного фінансового контролю, виявлено, що головною проблемою є неузгодженість методологічної бази з організаційним та нормативно-правовим забезпеченням.

Основою будь-якої методики оцінки ефективності, у тому числі механізму ДФК, є система критеріїв і показників їх оцінки та процедура їх обґрунтування [172]. Виявлення і систематизація показників ефективності, установлення взаємозв'язку їх та взаємозалежності залежить від мети контролю.

Для цього визначимо рівні розрахунку ефективності державного фінансового контролю, зокрема виділяють:

- народногосподарську ефективність і ефективність роботи органу фінансового контролю [64];
- макроефективності ДФК і проміжної ефективності діяльності органу ДФК [21];
- макроефективність, мезоефективності та мікроефективність [206, с. 102-103].

Макроефективність – це сума соціального, організаційного та економічного ефектів, отриманих від проведення фінансового контролю [21].

Соціальний ефект проявляється у застосуванні відповідних заходів (наприклад, звільнення, притягнення до кримінальної відповідальності тощо) до осіб, що допустили порушення. Організаційний ефект проявляється в поліпшенні структури органу ДФК різних рівнів, внаслідок чого підвищується оперативність управління. Економічний ефект проявляється

переважно у вживанні заходів щодо повернення в державний або місцевий бюджет коштів, використаних не за цільовим призначенням. У результаті чого поліпшується діяльність суб'єктів перевірки, особливо стосовно економії бюджетних і позабюджетних коштів [205].

Через те, що здійснення оцінки соціального і організаційного ефекту пов'язане з великими методичними труднощами, ряд вчених, зокрема І. В. Басанцов та О. В. Жовніренко, пропонують використовувати спрощену формулу [21, 63]:

$$E_{ef} = E_b / E, \quad (3.1)$$

де E_b – засоби, повернені на бюджетний рахунок.

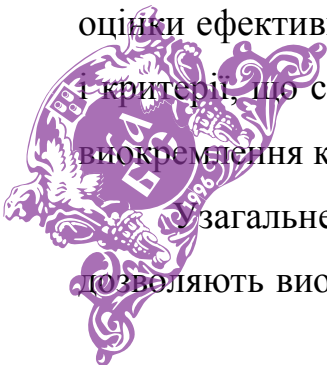
Проміжна ефективність діяльності органу ДФК розраховується за наступною формулою [21]:

$$E_{ef} = E_b / 3 \quad (3.2)$$

Проте, ми згодні з думкою Н.В. Шевченко, що доцільно буде виділяти ще один рівень ефективності – мікроефективність, адже загальний результат діяльності механізму ДФК залежить і від макрорівня.

При цьому, показники - це згруповані дані, що дозволяють оцінити певні аспекти функціонування систем або явища. Критерії – ознака (їх сукупність), яка дозволяє здійснити оцінку показників [172]. Таким чином, згідно з викладеним вище можемо зробити висновок, що для повноцінної оцінки ефективності механізму ДФК слід використовувати як показники, так і критерії, що сприяють оцінці та систематизації перших. Аналіз підходів до виокремлення критеріїв ефективності ДФК представлено в таблиці Д.1.

Загальнення результатів дослідження критеріїв ефективності ДФК дозволяють виокремити три загальних критерії: результативність, дієвість та



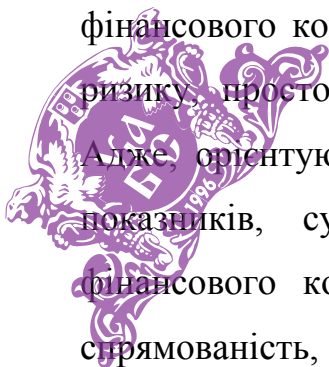
економічність. Охарактеризуємо доцільність виокремлення зазначених критеріїв для оцінки ефективності механізму ДФК.

Перш за все, відзначимо критерій результативності. Оскільки, неможливо висловити думку про підсумки контролю без виявлення та аналізу результатів, яким чином він вплинув на характер діяльності об'єкта контролю. Виявлення і облік результативності фінансового контролю для управлінської діяльності необхідний, адже ефективність контролю передбачає досягнення не будь-якого результату, а тільки того, який є метою контролю.

При цьому результати ДФК будуть неточними, якщо ігнорувати витрати, які супроводжують проведення контролю: кількість осіб, що беруть безпосередньо участь у перевітках, тривалість перевірок, витрати пов'язані з виїздом на місце і т.п. Незалежно від розміру витрати на проведення контролю повинні порівнюватися з його результатами. Рівень ефективності державного фінансового контролю тим вищий, чим менше зусиль і ресурсів затрачається на досягнення поставленої мети. Через це одним із критеріїв ефективності фінансового контролю має бути економічність.

Від критерію результативності невіддільний критерій дієвості, який визначає той позитивний результат, яким фінансовий контроль впливає на зміст та якість діяльності суб'єкту та об'єкту контролю [21].

Динамічність, на нашу думку, слід віднести не до критеріїв оцінки ефективності державного контролю, а до принципів цього процесу, адже для виявлення певних тенденцій та всебічності дослідження потрібно аналізувати показники в динаміці. Також до принципів здійснення оцінки ефективності фінансового контролю, на нашу думку, можна віднести доцільність, рівень ризику, простоту, оптимальність, цільову спрямованість, емерджентність. Адже, орієнтуючись на ці принципи можна розробити ефективну систему показників, сукупність яких сприятиме всебічному аналізу об'єкта фінансового контролю. Що стосується таких принципів як стратегічна спрямованість, відповідність справі, адресність, витрати на контроль, то вони



стосуються переважно внутрішнього фінансового контролю. Предметом нашого дослідження є підходи до оцінки ефективності механізму ДФК в цілому. Деякі з перелічених критеріїв мають однакове змістове навантаження. Так, критерій «орієнтація на результат» за суттю відповідає критерію «результативність», критерій «витрати на контроль» - критерію «економність».

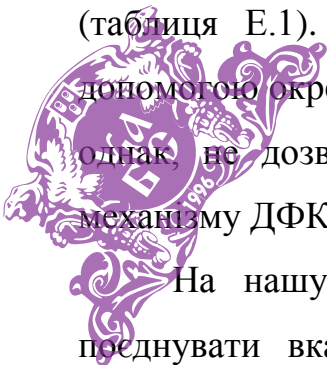
Зазначені критерії ефективності механізму ДФК дозволяють робити про неї висновки тільки в загальній формі. Однак вважаємо, що критерії оцінки ефективності (результативності, дієвості та економічності) будуть єдиними, оскільки незалежно від ієрархічного рівня структурного підрозділу, мета діяльності контролюючого органу залишається однаковою [206, с. 101].

Більш конкретно оцінити практичні результати фінансового контролю допоможе використання стійких вимірів – показників (таблиця Е.1). Адже за допомогою показників можна розкрити внутрішній зміст контрольної роботи, виокремити складові частини, з яких складається отриманий результат, що дає можливість оцінювати якість контролю.

Слід також відмітити, що показники відіграють подвійну роль: по-перше, відображають рівень роботи суб'єкта контролю і є основою оцінки його роботи; по-друге, виявляють і усувають порушення, виявлені в об'єктах контролю [21].

Кожен із зазначених критеріїв може бути кількісно оцінений за допомогою окремих показників. Слід відмітити, що, незважаючи на численні дослідження в даній галузі, на сьогодні не існує єдиного переліку показників для кількісної оцінки ефективності механізму ДФК за виділеними критеріями (таблиця Е.1). Існують різні підходи до оцінки ефективності ДФК за допомогою окремих коефіцієнтів або системи коефіцієнтів (таблиця Ж.1), які, однак, не дозволяють оцінити ймовірності зниження рівня ефективності механізму ДФК.

На нашу думку, критерій ефективності механізму ДФК повинен передувати вказані підходи, базуватись на масивах аналітичних даних



органів контролю, мати кількісну оцінку та повноцінну економічну інтерпретацію, поєднувати окремі часткові критерії – результативності, економічності і дієвості та показники, в яких вони конкретизуються.

Виходячи з вказаних умов до визначення критерію ефективності функціонування механізму ДФК пропонуємо розумти його як співвідношення:

– варіації стану усунення фінансових порушень (відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства) під впливом зміни кількості проведених контрольних заходів;

– варіації суми показників економічності ДФК (обсяг коштів, витрачених на керівництво та управління у сфері фінансового контролю за виконанням та використанням державного бюджету, обсяг коштів, витрачених на інформаційно-аналітичні системи органів державного контролю, обсяг коштів, витрачених на розробку моделей та методів аналізу стану виконання та використання коштів державного бюджету) під впливом зміни стану усунення фінансових порушень (відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства).

Моделювання кількісної оцінки рівня ефективності механізму ДФК пропонується провести на основі застосування системи структурних рівнянь (3.3) в межах запропонованої загальної методики оцінки ефективності механізму ДФК (рис. 3.6).



$$\left\{ \begin{array}{l}
 E = \sum_{i=1}^n e_i, e_n = \alpha_0 + \alpha_2 e_2 + \alpha_3 e_3 = \alpha_0 + \sum_{i=2}^n \alpha_i e_i \\
 E = \beta_0 + \beta_1 d_1 + \beta_2 d_2 = \beta_0 + \sum_{j=1}^2 \beta_j d_j \\
 D = \varepsilon_0 + \varepsilon_1 d_1 + \varepsilon_2 d_2 = \varepsilon_0 + \sum_{j=1}^2 \varepsilon_j d_j \\
 D = \Delta_0 + \Delta_1 e_1 + \Delta_2 e_2 + \Delta_3 e_3 = \Delta_0 + \sum_{i=1}^3 \Delta_i e_i \\
 R = \gamma_0 + \gamma_1 r_1 + \gamma_2 r_2 + \gamma_3 r_3 + \gamma_4 r_4 + \gamma_5 r_5 = \gamma_0 + \sum_{l=1}^5 \gamma_l r_l \\
 R = \xi_0 + \xi_1 d_1 + \xi_2 d_2 = \xi_0 + \sum_{j=1}^2 \xi_j d_j \\
 E = \varphi_0 + \varphi_1 r_1 + \varphi_2 r_2 + \varphi_3 r_3 + \varphi_4 r_4 + \varphi_5 r_5 = \varphi_0 + \sum_{l=1}^5 \varphi_l r_l
 \end{array} \right. \quad (3.3)$$

де e_1 – обсяг коштів, витрачених на керівництво та управління у сфері фінансового контролю за виконанням та використанням державного бюджету;

e_2 – обсяг коштів, витрачених на інформаційно-аналітичні системи органів державного контролю;

e_3 – обсяг коштів, витрачених на розробку моделей та методів аналізу стану виконання та використання коштів державного бюджету;

E – сума показників економічності державного фінансового контролю;

D – кількість проведених контрольних заходів;

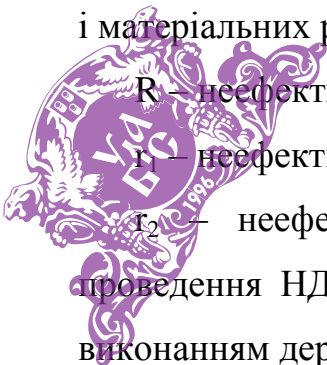
d_1 – реалізація вжитих заходів за результатами контрольних заходів (прийнято управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок);

d_2 – стан усунення фінансових порушень (відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства);

R – неефективне проведення ДФК (кількісна характеристика);

r_1 – неефективне управління коштами через недоліки в плануванні;

r_2 – неефективне використання коштів на підготовку спеціалістів, проведення НДР, а також неефективні витрати, пов'язані з розміщенням і виконанням держзамовлень і держзакупівель;



r_3 – неефективне використання коштів внаслідок необґрунтованих управлінських рішень;

r_4 – неефективне використання коштів спеціального і резервного фондів державного бюджету;

r_5 – неефективне використання коштів соціального забезпечення

Економічна інтерпретація вказаних структурних рівнянь системи 3.3 полягає у наступному:

– перше структурне рівняння, яке характеризує взаємозв'язок між показниками групи економічності державного фінансового контролю;

– друге – ілюструє взаємозв'язок між показниками критеріїв дієвості та економічності;

– третє структурне рівняння характеризує взаємозв'язки між показниками, у яких конкретизується критерій дієвості;

– четверте рівняння демонструє вплив показників критерію економічності на критерій дієвості;

– п'яте рівняння, що характеризує співвідношення між обраними показниками результативності здійснення державного фінансового контролю;

– шосте рівняння дає можливість проаналізувати інтенсивність зміни результативності контролю під впливом показників дієвості;

– сьоме рівняння показує варіацію показників економічності, обумовлену зміною показників результативності.



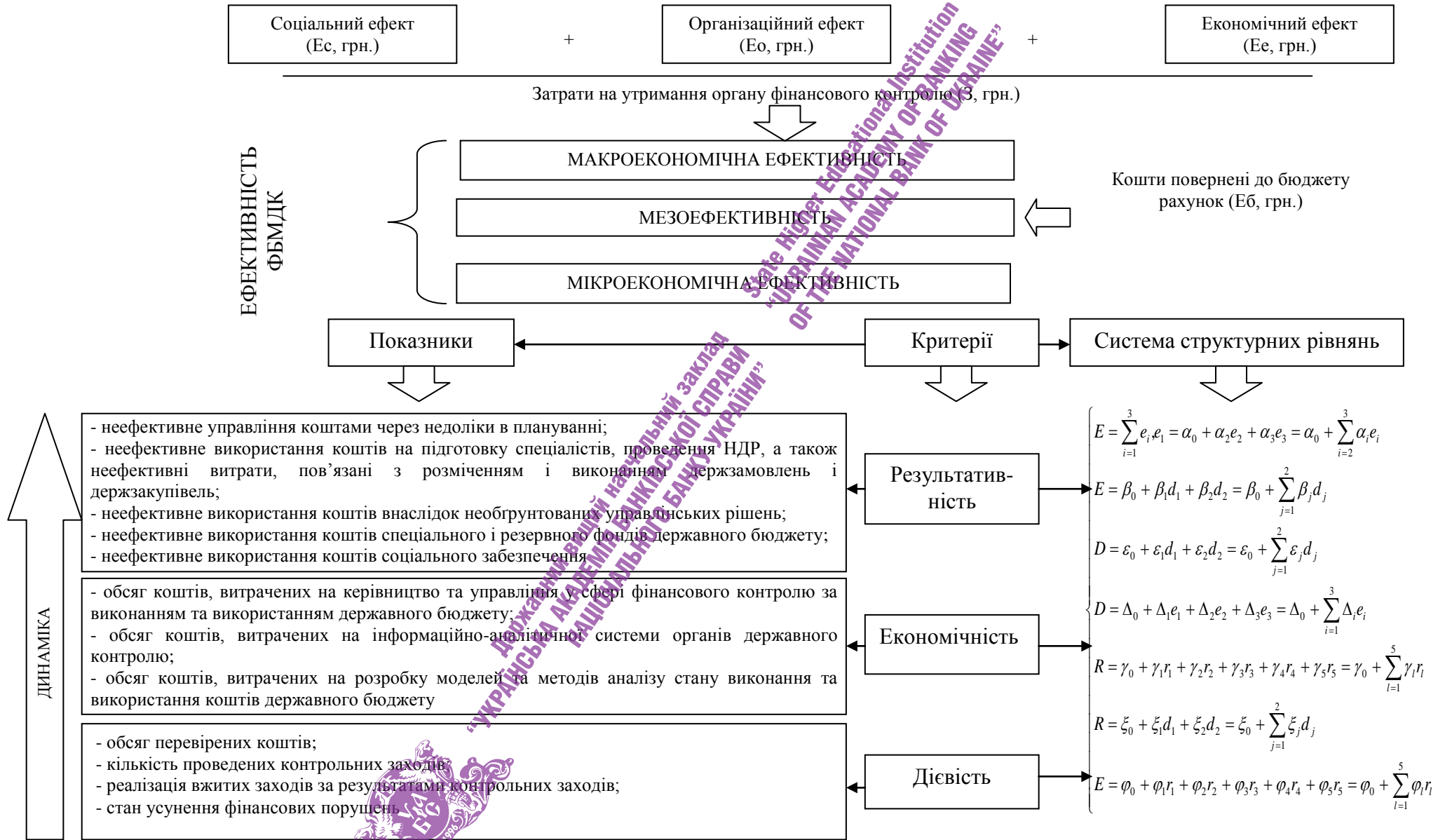


Рисунок 3.6 – Запропонована методика оцінки ефективності механізму ДФК

Побудова зазначених структурних рівнянь виступає основою розрахунку критерію ефективності механізму ДФК в цілому, і передбачає реалізацію наступної послідовності етапів.

По-перше, ідентифікація показників кількісної характеристики економічності, дієвості та результативності функціонування механізму ДФК на основі даних таблиці И.1, з подальшим визначенням аналітичної форми залежності як між показниками, що відповідають кожному окремому критерію – групи показників окремо, так і регресійних рівнянь взаємозв'язків між зазначеними групами у вигляді наступної системи 3.3.

По-друге, формалізація кількісної оцінки рівня здійснення ДФК як співвідношення між статистичними оцінками параметрів регресійних рівнянь системи (3.3), яке відображує взаємозв'язок між показниками економічності та дієвості, а також опосередкований вплив групи показників економічності на результативність через показники дієвості, на основі формули (3.4):

$$EDFK = \frac{\varphi_0 + \sum_{i=1}^5 \Delta_i \varphi_i - \varepsilon_0 - \varepsilon_1 d_1}{\varphi_0 + \sum_{i=1}^5 \varphi_i r_i - \beta_0 - \beta_1 d_1} \quad (3.4)$$

По-третє, формування інформаційної бази проведення розрахунків рівня ДФК в динаміці за період з 2004 по 2010 роки в розрізі показників економічності (таблиця 3.4) та комплексний аналіз наведених коефіцієнтів.

Таблиця 3.4 – Показники економічності заходів ДФК

Найменування витрат	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Обсяг коштів, витрачених на керівництво та управління у сфері фінансового контролю за виконанням та використанням державного бюджету, тис грн	19894	26703	43846	54704	72550	53938	60747
Обсяг коштів, витрачених на інформаційно-аналітичні системи органів державного контролю, тис грн	1772	1876	2354	2298	2225	109	177

Продовження таблиці 3.4

Обсяг коштів, витрачених на розробку моделей та методів аналізу стану виконання та використання коштів державного бюджету, тис грн	163	200	200	275	313	350	388
Всього	21829	28779	46400	57277	74774	54047	61312

Крім формування таблиці вхідних даних, в рамках даного етапу проводиться визначення форми взаємозв'язку між показниками економічності заходів проведення державного фінансового контролю. Для цього пропонується здійснити статистичний аналіз залежності між показниками обраної групи, обравши серед них обсяг коштів, витрачених на керівництво та управління у сфері фінансового контролю за виконанням та використанням державного бюджету, в якості результативної ознаки і розглянувши інші показники факторними. Отримані результати наведені в таблиці 3.5.

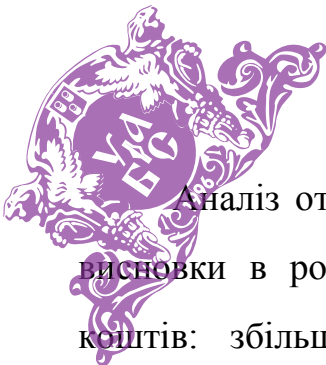
Таблиця 3.5 – Результати статистичного аналізу залежності e_1 від e_2 та e_3 за період 2004 – 2010 роки

Показники	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	-52861,86	12738,12	-4,15	-88228,55	-17495,17
e_2	13,93	2,91	4,79	5,85	22,00
e_3	292,37	33,58	8,71	199,13	385,61

Отже, використовуючи дані таблиці 3.5, взаємозв'язок між показниками економічності здійснення ДФК представимо у вигляді парної лінійної регресії наступним чином:

$$e_1 = -52861,86 + 13,93e_2 + 292,37e_3 \quad (3.5)$$

Аналіз отриманого рівняння (3.5) надає можливість зробити наступні висновки в розрізі характеристики залежності між обсягами витрачених коштів: збільшення як обсягів коштів, витрачених на інформаційно-



аналітичної системи органів державного фінансового контролю, так і обсягів коштів, витрачених на розробку моделей та методів аналізу стану виконання та використання коштів державного бюджету, супроводжується відповідним збільшенням обсягів коштів, витрачених на керівництво та управління у сфері державного фінансового контролю за виконанням та використанням державного бюджету. Причому вплив другої групи зазначених витрат здійснює більш значний вплив на зміну результативного показника, про що свідчать коефіцієнти перед змінними моделі (3.5).

По-четверте, визначення взаємозв'язку між показниками економічності та дієвості здійснення державного фінансового контролю. Для цього, оберемо серед показників дієвості найбільш значимі в рамках проведеного дослідження і представимо отримані результати у вигляді таблиці 3.6.

Так, для характеристики залежності між показниками економічності та дієвості здійснення державного фінансового контролю, в якості результативної ознаки оберемо суму показників економічності.

Таблиця 3.6 – Показники дієвості заходів в розрізі проведення державного фінансового контролю

Найменування показників	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Кількість проведених контрольних заходів	18341	17850	17358	16867	16375	16376	15392
Реалізація вжитих заходів за результатами контрольних заходів (Прийнято управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок)	26911	24947	22983	21019	19055	17558	15127
Стан усунення фінансових порушень (відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства)	328047	565277	802507	1039737	1276967	1446366	1751427

Факторними ознаками для характеристики залежності між показниками економічності та дієвості здійснення ДФК розглянемо: реалізацію вжитих

заходів за результатами контрольних заходів (прийнято управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок); стан усунення фінансових порушень (відшкодовано втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства). Результати статистичного аналізу зазначеної залежності представимо в таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 – Результати статистичного аналізу залежності E від d_1 та d_2 за період 2004 – 2010 роки

Показники	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	-3327898,41	4274302,80	-0,78	-15195265,48	8539468,67
d_1	112,87	144,21	0,78	-287,51	513,25
d_2	0,97	1,20	0,81	-2,36	4,29

Графа «коефіцієнти» таблиці 3.7 містить статистичні оцінки параметрів економетричної моделі залежності суми показників економічності та показниками дієвості здійснення ДФК і надіє можливість записати регресійне рівняння:

$$E = -3327898,41 + 112,87d_1 + 0,97d_2 \quad (3.6)$$

Серед коефіцієнтів рівняння (3.6) важливе значення має параметр біля змінної d_2 , тобто величина, яка показує, що при збільшенні рівня відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства, на 1%, значення суми витрат в розрізі економічності проведення ДФК збільшаться на 0,97 млрд. грн. Даний показник пропонується взяти до уваги при розрахунку ефективності механізму ДФК, оскільки він відображує витратну частину заходів, які проводяться в рамках механізму ДФК.

По-п'яте, ґрунтовне дослідження структурних зв'язків між показниками дієвості ДФК, де в якості результативної ознаки пропонується обрати кількість проведених контрольних заходів і визначити характер

варіації даного показника під впливом зміни прийнятих управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок та відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства. Провести аналіз зазначеної залежності можливо на основі даних таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Результати статистичного аналізу залежності D від d_1 та d_2 за період 2004 – 2010 роки

Показники	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	129283,97	0,00	662626328906147,00	129283,97	129283,97
d_1	-3,72	0,00	-565393275189772,00	-3,72	-3,72
d_2	-0,03	0,00	-601504251055465,00	-0,03	-0,03

Так, якщо за результатами контрольних заходів не будуть вживатись заходи і не будуть усуватись фінансові порушення, в наступний період необхідно буде провести 129284 контрольних заходів, про що свідчить математичне співвідношення (3.7):

$$D = 129283,97 - 3,72d_1 - 0,03d_2 \quad (3.7)$$

Крім того, якщо рівень відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства, збільшиться на 1 млрд грн, кількість проведених контрольних заходів зменшиться на 3%, що пропонується врахувати при визначенні ефективності механізму ДФК.

По-шосте, дослідження впливу показників економічності на результативну ознаку групи дієвості показників механізму ДФК, що надасть можливість охарактеризувати міжгрупові зв'язки. Для цього проведемо регресійний аналіз, результати якого представимо в таблиці 3.9.



Таблиця 3.9 – Результати статистичного аналізу залежності D від e_1 , e_2 та e_3 за період 2004 – 2010 рр.

Показники	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	20011,08	1699,20	11,78	14603,46	25418,69
e_1	-0,01	0,03	-0,42	-0,10	0,08
e_2	0,00	0,44	-0,01	-1,39	1,39
e_3	-9,26	8,69	-1,07	-36,91	18,38

$$D = 20011,08 - 0,01e_1 - 9,26e_3 \quad (3.8)$$

Отримане рівняння регресії свідчить про обернений характер взаємозв'язку між показниками економічності і показником кількості проведених контрольних заходів, оскільки коефіцієнти перед змінними моделі від'ємні. Пояснити сутність даної залежності пропонується шляхом розгляду групи показників опосередкованого впливу на рівень ефективності механізму ДФК.

По-сьоме, дослідження місця групи показників опосередкованого впливу на рівень ефективності ДФК (результативності) серед показників економічності і дієвості, а також дослідження структури показників результативності. Для реалізації зазначеної мети сформуємо таблицю 3.10.

Таблиця 3.10 – Показники результативності заходів в розрізі проведення державного фінансового контролю, млрд грн

Назва показників	Роки						
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Неефективне в т. ч.	2,51	5,2	3,78	5,58	7,85	11,45	14,4
неефективне управління коштами через недоліки в плануванні	-	1,4	0,49	1,5	4,32	5,14	1,55
неефективне використання коштів на підготовку спеціалістів, проведення НДР, а також неефективні витрати, пов'язані з розміченням і виконанням держзамовлень і держзакупівель	0,03	0,22	0,07	0,02	0,3	0,33	1,38
неефективне використання коштів внаслідок необґрунтованих управлінських рішень	0,33	2,5	0,65	0,86	1,27	1,66	0,73

Продовження таблиці 3.10

неефективне використання коштів спеціального і резервного фондів державного бюджету	-	0,28	0,26	0	0,46	0	0,12
неефективне використання коштів соціального забезпечення	0,08	-	0,45	0	0	0	10,41

Грунтовне дослідження залежності R від r_1, r_2, r_3, r_4 та r_5 за період 2004 – 2010 роки надало можливість отримати наступні результати статистичного аналізу, представлені в таблиці 3.11.

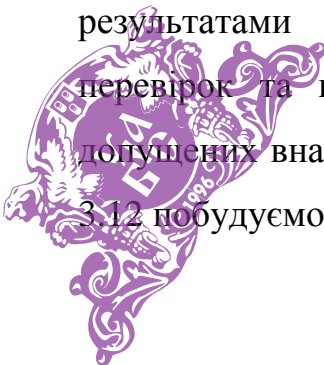
Таблиця 3.11 – Результати статистичного аналізу залежності R від r_1, r_2, r_3, r_4 та r_5 за період 2004 – 2010 роки

Показники	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	2,32	0,61	3,83	-5,38	10,01
r_1	1,80	0,36	4,96	-2,80	6,40
r_2	-6,47	6,61	-0,98	-90,50	77,56
r_3	1,10	0,59	1,87	-6,36	8,55
r_4	-3,23	1,47	-2,19	-21,97	15,50
r_5	1,71	0,83	2,07	-8,78	12,21

На основі графі «коефіцієнти» таблиці 3.11 побудуємо рівняння множинної лінійної регресії наступного виду:

$$R = 2,32 + 1,80r_1 - 6,47r_2 + 1,10r_3 - 3,23r_4 + 1,71r_5 \quad (3.9)$$

Вплив показників дієвості на групу результативності ідентифікуємо, обравши в якості результативної ознаки суму всіх неефективно проведених заходів, а в якості факторних – зміни прийнятих управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок та відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства. Так, на основі даних таблиці 3.12 побудуємо аналітичну форму залежності у вигляді рівняння (3.10).



Таблиця 3.12 – Результати статистичного аналізу залежності R від d_1 та d_2 за період 2004 – 2010 роки

Показники	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	366,40	651,91	0,56	-1443,59	2176,39
d_1	-0,01	0,02	-0,56	-0,07	0,05
d_2	0,00	0,00	-0,52	0,00	0,00

На основі розгляду даних таблиці 3.12 в розрізі розрахованих коефіцієнтів, зазначимо, що показник відшкодованих втрат фінансових і матеріальних ресурсів, допущених внаслідок порушень законодавства не здійснює впливового результату на суму всіх неефективно проведених заходів, тому його не включено в модель:

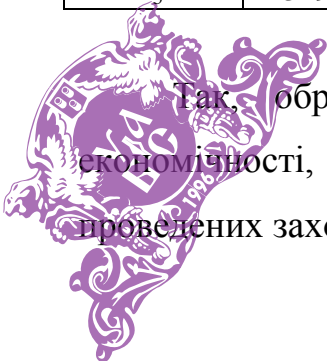
$$R = 366,40 - 0,01d_1 \quad (3.10)$$

Останнім, але не менш важливим взаємозв'язком виступає дослідження між групами економічності та результативності ДФК, що надає можливість отримати результати, представлені в таблиці 3.13.

Таблиця 3.13 – Результати статистичного аналізу залежності E від r_1 , r_2 , r_3 , r_4 та r_5 за період 2004 – 2010 роки

Показники	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	23750,55	6409,30	3,71	-57687,28	105188,38
r_1	20758,59	3832,11	5,42	-27932,93	69450,12
r_2	-253139,84	70004,25	-3,62	-1142628,20	636348,51
r_3	5651,42	6208,69	0,91	-73237,49	84540,32
r_4	61017,60	15606,49	3,91	-137281,69	259316,89
r_5	32958,63	8741,23	3,77	-78109,28	144026,53

Так, обравши результативною ознакою суму показників групи економічності, а в якості факторних п'ять показників неефективно проведених заходів ДФК, отримаємо рівняння регресії:



$$E = 23750,55 + 20758,59r_1 - 253139,84r_2 + 5651,42r_3 + 61017,60r_4 + 32958,63r_5 \quad (3.11)$$

Отже, найбільший вплив на економічність заходів механізму ДФК здійснює неефективне використання коштів на підготовку спеціалістів, проведення НДР, а також неефективні витрати, пов'язані з розміщенням і виконанням державного замовлення і держзакупівель, про що свідчить абсолютне значення коефіцієнта при змінній r_2 .

По-восьме, перевірка адекватності та якості складових системи одночасних структурних рівнянь (3.5) – (3.11)

$$\left\{ \begin{array}{l} E = \sum_{i=1}^n e_i, e_n = -52861,86 + 13,93e_2 + 292,37e_3 \\ E = -3327898,41 + 112,87d_1 + 0,97d_2 \\ D = 129283,97 - 3,72d_1 - 0,03d_2 \\ D = 20011,08 - 0,01e_1 - 9,26e_3 \\ R = 2,32 + 1,80r_1 - 6,47r_2 + 1,10r_3 - 3,23r_4 + 1,71r_5 \\ R = 366,40 - 0,01d_1 \\ E = 23750,55 + 20758,59r_1 - 253139,84r_2 + 5651,42r_3 + 61017,60r_4 + 32958,63r_5 \end{array} \right. \quad (3.12)$$

на базі коефіцієнту детермінації та його статистичної значимості за допомогою критерію Фішера, зображених в таблиці 3.14.

Таблиця 3.14 – Критерії адекватності моделей

Модель	Коефіцієнт детермінації	Критерій Фішера
Формула 3.5	0,95	39,40
Формула 3.6	0,73	5,47
Формула 3.7	0,99	$1,04 \cdot 10^{31}$
Формула 3.8	0,96	22,48
Формула 3.9	0,99	70,75
Формула 3.10	0,88	15,21
Формула 3.11	0,68	11,61

По-дев'яте, проведення розрахунків рівня ефективності механізму ДФК за формулою (3.4) на основі системи рівнянь (3.12), та аналіз отриманих результатів і їх застосування при прийнятті науково-обґрунтованих

економічних рішень. Для цього розглянемо динамічні зміни ефективності механізму ДФК за період з 2004 по 2010 роки, представлені в таблиці 3.15.

Таблиця 3.15 – Динаміка зміни ефективності механізму ДФК

Показники	Періоди					
	2004-2010	2004-2006	2005-2007	2006-2008	2007-2009	2008-2010
Ефективність здійснення державного фінансового контролю	-0,034	-0,040	-0,034	-0,035	-0,011	-0,024

Ефективність показує на скільки відсотків стан усунення фінансових порушень під впливом зміни кількості проведених контрольних заходів пояснюється варіацією суми показників економічності ДФК під впливом зміни стану усунення фінансових порушень. В нашому випадку при збільшенні здійснення контрольних заходів на 1% обсяг відшкодованих втрат фінансових та матеріальних ресурсів допущених в наслідок порушення законодавства зменшується на 3,4%.

Таким чином, в умовах обмеженості державних фінансових ресурсів значної актуальності набуває проблема досягнення ефективності контролю за використанням державних коштів. Запропонований методичний підхід до оцінки ефективності механізму державного фінансового контролю, що базується на структурних рівняннях може використовуватись як для кількісної оцінки ефективності роботи органів ДФК України з урахуванням економічності, дієвості та результативності, а також показників, у яких вони конкретизуються. Крім цього, розрахунок інтегрального показника оцінки ефективності механізму ДФК дає можливість надати постійну оцінку механізму ДФК України за певний період, що дозволяє проводити співставність його функціонування за роками.



3.3 Методичні засади формування системи контролю якості аудиту ефективності

У контексті дослідження аудиту ефективності як методу ДФК у структурі механізму ДФК актуальним питанням є забезпечення його належного контролю якості, що обґрунтоване у підрозділі 2.3. Вказане питання конкретизується у необхідності комплексного впровадження аудиту ефективності в Україні з урахуванням кращої світової практики його безпосереднього проведення та контролю його якості з метою впевненості і довіри громадськості до його результатів та рекомендацій.

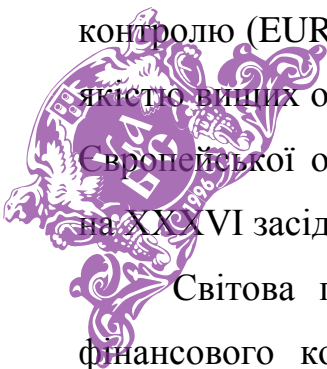
Вказаний напрямок дослідження аудиту ефективності є не досить поширеним у вітчизняній науковій думці. Хоча необхідність впровадження системи контролю якості аудиту ефективності обумовлена низькою дієвістю проведених контрольних заходів, відсутністю уніфікованих стандартів проведення аудиту ефективності контролюючими суб'єктами, потребою у посиленні ретельності контрольних заходів.

На міжнародному рівні система контролю якості аудиту, в т.ч. й аудиту ефективності, що проводиться вищими органами контролю державних фінансів регламентується:

– Керівництвом з якістю аудиту, прийнятим у 2004 р. Комітетом президентів країн Центральної та Східної Європи, Кіпру, Мальти, Туреччини та Європейської рахункової палати;

– Керівництвом Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) «Висока якість аудиту: найкраща практика управління якістю вищих органів фінансового контролю» (затверджено Радою керуючих Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI) на XXVI засіданні 4 листопада 2010 року).

Світова практика ВОКДФ рекомендує наступне: «Вищим органам фінансового контролю варто забезпечити належну увагу та встановити



строгий, належний й ефективний контроль якості своєї роботи, як на індивідуальному, так і на інституційному рівні, а також на стадії планування, виконання і звітності, включаючи роботу з усунення відзначених недоліків.

Все це досягається через:

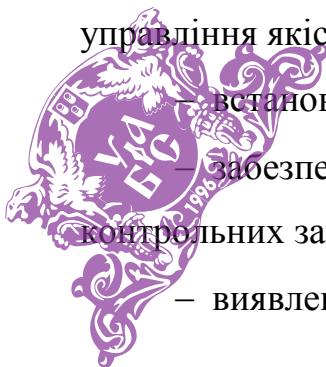
- розробку та впровадження стандартів якості в процесі аудиту та підтримку цієї діяльності;
- впровадження в практику оцінки якості перевірок після їх завершення;
- зосередження уваги на тих елементах управління, які сприяють високій якості та загальній ефективності роботи найвищого органу фінансового контролю.

Контроль якості повинен бути постійним інструментом контрольної роботи для забезпечення якісного аудиту. Контроль якості повинен бути орієнтований на результат» [214, 79].

Власне у Стандартах аудиту Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) зазначається, що орган ДФК «повинен приділяти особливу увагу програмам гарантії якості для того, щоб удосконалювати аудит ефективності використання державних коштів і результати своєї діяльності» [80].

У Російській Федерації Стандарт фінансового контролю СФК 4610 «Управление качеством контрольных мероприятий» встановлює порядок організації та функціонування системи управління якістю проведення контрольних заходів, спрямованої на підвищення ефективності контрольно-ревізійної діяльності Рахункової палати та відзначається, що завданнями управління якістю контрольних заходів є:

- встановлення вимог до контрольних заходів;
- забезпечення виконання встановлених вимог і процедур проведення контрольних заходів;
- виявлення та усунення недоліків проведення контрольних заходів;



– розробка та реалізація заходів, спрямованих на підвищення якості контрольних заходів [167].

Серед основних характеристик системи контролю якості аудиту державних фінансів загалом на рівні Керівництва з якості аудиту виділяють наступні:

- важливість і цінність питань, що розглядаються в ході аудиту;
- обсяг і завершеність в плануванні і виконанні аудиту;
- об'єктивність і чесність як основні принципи проведення аудиту та складання аудиторського звіту і рекомендацій;
- ефективність виконання аудиторських перевірок та вирішення супутніх завдань.

Поряд з цими характеристиками у світовій практиці ВОКДФ виділяють критерії функціонування надійної системи контролю якості аудиту. До них у найбільш загальному вигляді належать:

- надійність і точність виявлених даних, висновків та інших питань, представлених в аудиторському звіті;
- чіткість у поданні виявлених даних і в звітах;
- своєчасність опублікування звітів;
- ефективність в частині досягнутих результатів і впливів.

Поряд з критеріями, відповідність яким є необхідним атрибутом системи контролю якості аудиту, що складається у окремих країнах, суттєвий вплив на побудову таких систем має ряд факторів:

- тип моделі організації ВОКДФ;
- вид аудиту, що охоплений системою контролю якості;
- рівень розвитку системи ДФК у країні в цілому;
- кваліфікація та досвід контролерів та аудиторів, що безпосередньо здійснюють процес аудиту;
- нормативно-правове забезпечення контролю якості аудиту, поширення кращої світової практики її підтримання.



Таким чином, мета системи контролю якості аудиту ефективності полягає у перевірці наявності та належної реалізації необхідних контрольних заходів, підтвердження якості аудиторської практики і звітів, визначення потенційних способів вдосконалення контрольних заходів.

У різній мірі, контроль якості існує в кожному ВОКДО. В Україні забезпечення якості аудиту ефективності тільки формується.

Забезпечення контролю якості в обов'язковому порядку включає критичний аналіз конкретних випадків проведення аудиторських перевірок підконтрольних суб'єктів. Тим не менш, мета перевірки не полягає в наданні негативної оцінки таким перевіркам. Скоріше, вона полягає у визначенні, які контрольні заходи передбачалося застосувати за даними аудиторських перевірок, як ці контрольні заходи були реалізовані, в чому полягали прогалини контролю, які може знадобитися заповнити, і які інші способи вдосконалення системи контролю.

Функціонування систем контролю якості в міжнародній практиці засноване на системі перевірок контрольних заходів – аудиторських перевірок, що проводилися відповідними фахівцями органів контролю по завершенню аудиторських процедур. При чому визначальною умовою проведення таких перевірок є те, що вони виконуються людьми, незалежними від самих аудиторських процедур.

До основних заходів забезпечення контролю якості аудиту у міжнародній практиці відносять:

- внутрішня перевірка;
- зовнішня перевірка;
- «перевірка рівними за положенням»;
- відповідна реакція організацій, що перевіряються.

Надамо власну розгорнуту характеристику даних заходів у таблиці 3.16.



Таблиця 3.16 – Характеристика заходів забезпечення якості аудиту

Вид заходу забезпечення якості аудиту	Характеристика
Внутрішня перевірка	Створення окремого підрозділу, незалежного від аудиторських підрозділів, або проведення перевірок штатними співробітниками різних структурних підрозділів, які є незалежні від самих аудиторських процедур
Зовнішня перевірка	Для перевірки аудитів відповідності нормативним актам може залучатися приватна аудиторська фірма, консультаційна фірма, що займається проблемами управління, або наукові співробітники вищих навчальних закладів
Перевірка рівними за положенням	Оцінка ступеня відповідності ВОКДФ міжнародним стандартам з наданням пропозицій по вдосконаленню. Перевірка може ґрунтуватися на контрольному списку питань для допомоги контролерам в роботі і забезпечення порівнянності оцінок
Відповідна реакція організацій, що перевіряються	ВОКДФ необхідно погодження запитів і очікувань підконтрольних суб'єктів та органів контролю. Необхідним є налагодження порозуміння між ними і в будь-якому разі недопущення корупційних діянь чи порушень незалежності контролерів

Слід зазначити, що методичні засади організації систем контролю якості аудиту як методу механізму ДФК, зокрема аудиту ефективності, в ході порівняльного аналізу їх з системами контролю якості фінансового аудиту мають спільні риси. Організація та забезпечення контролю якості фінансового аудиту визначені Міжнародним стандартом контролю якості 1 Міжнародної федерації бухгалтерів.

Його метою є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудиторів стосовно систем контролю якості для аудиту та огляду історичної фінансової інформації, а також інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг.

В межах аудиторських фірм та професійних бухгалтерів повинна бути встановлена система контролю якості, яка б надала обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до професійних стандартів та регуляторних і законодавчих вимог, а звіти, що надаються фірмою або партнерами по завданню, відповідають обставинам [37].

Система контролю якості аудиту згідно з цим стандартом включає політику та процедури, що стосуються кожного з наступних елементів:

- відповідальність управлінського персоналу органів контролю за якість аудиту;
- вимоги етики;
- прийняття завдання;
- людські ресурси;
- виконання завдання;
- моніторинг [111].

Структура організації системи внутрішнього контролю якості аудиту представлена на рис. 3.7.



Рисунок 3.7 – Структура системи внутрішнього контролю якості аудиту згідно із Міжнародним стандартом контролю якості 1 Міжнародної федерації бухгалтерів (організаційний підхід)

При проведенні аудиту ефективності в контролюючих органах мають бути затверджені політики та процедури, що мають надавати достатню

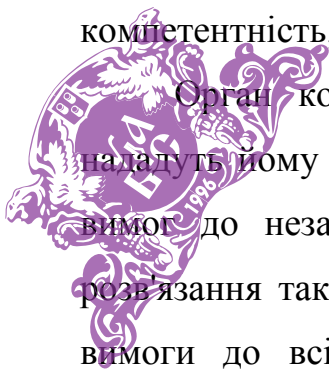
впевненість аудиторам та, при потребі, інші особи, що підпадають під вимоги незалежності. Така політика та процедури надають змогу:

- ознайомити свій персонал та, при потребі, інших осіб, що підпадають під вимоги незалежності, з вимогами до незалежності;
- ідентифікувати й оцінити обставини та відносини, що створюють загрозу незалежності, здійснити заходи, які дозволять ліквідувати цю загрозу або зменшити її до прийняттого рівня за допомогою запобіжних заходів або, якщо це необхідно, шляхом відмови від виконання завдання.

Важливою складовою системи контролю якості аудиту ефективності є виконання аудитором етичних вимог, що на міжнародному рівні описуються Кодексом етики, що затверджений на XVI Конгресі Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), який відбувся в Монтевідео у 1998 р., і містить цінності та принципи, що мають спрямовувати повсякденну роботу аудиторів.

Кодекс етики – це декларація системи цінностей та принципів, які спрямовують повсякденну роботу контролерів (аудиторів). Незалежність, повноваження та функції контролерів державного сектора вимагають від ВОКДФ, їхніх працівників та будь-якого тимчасового співробітника, який має повноваження здійснювати перевірки, дотримуватися важливих вимог професійної етики. З метою забезпечення належної якості проведення аудиту дуже важливо, щоб ВОКДФ сприймався із почуттям довіри, впевненості та поваги. Такому ставленню контролер сприяє шляхом прийняття та дотримання вимог професійної етики, ключовими принципами якої є сумлінність, незалежність і об'єктивність, конфіденційність та компетентність, характеристика яких наведена у таблиці 3.17.

Орган контролю повинен впровадити політику та процедури, які нададуть йому достатню впевненість, що буде повідомлено про порушення вимог до незалежності, та він зможе здійснити відповідні заходи для розв'язання таких ситуацій. Така політика та процедури повинні включати вимоги до всіх контролерів (аудиторів), що підлягають дії вимог до



незалежності, невідкладно інформувати своїх керівників щодо порушень незалежності, про які їм стало відомо.

Таблиця 3.17– Ключові принципи Кодексу етики ВОКДФ

Принцип	Характеристика
Сумлінність	Контролери (аудитори) зобов'язані дотримуватися суворих правил поведінки при виконанні ними своїх службових обов'язків і у їхніх стосунках зі співробітниками об'єктів контролю. Для збереження довіри з боку громадськості поведінка контролерів (аудиторів) не повинна викликати жодної підозри або сумніву. Сумлінність може вимірюватися термінами точності та справедливості та вимагає від контролерів (аудиторів) дотримання принципів незалежності та об'єктивності, демонстрування бездоганної професійної поведінки у будь-який час, прийняття рішень в інтересах суспільства, а також виявлення чесності в їхній роботі та використанні коштів ВОКДФ.
Незалежність, об'єктивність та неупередженість	Необхідно, щоб контролери-аудитори були незалежними та об'єктивними відносно об'єктів контролю і від будь-яких інших зацікавлених зовнішніх груп. Коли йдеться про питання здійснення контролю, необхідно, щоб особисті чи зовнішні інтереси не зашкоджували незалежності контролерів. Важливо, щоб контролери-аудитори виявляли об'єктивність та неупередженість у будь-якій їхній діяльності, зокрема в їх звітах, які повинні бути чіткими та об'єктивними. Тому точка зору, що міститься в окремих висновках і звітах, має спиратися виключно на докази, отримані та зібрані із дотриманням стандартів контролю ВОКДФ. Контролери-аудитори повинні дотримуватися політичного нейтралітету та уникати конфлікту інтересів.
Професійна таємниця	Ревізор не можуть ні в усній, ні у письмовій формі надавати третім особам відомості, отримані під час перевірки, за винятком випадків, передбачених статутними чи іншими обов'язками ВОКДФ в рамках його нормальних процедур або чинного законодавства.
Компетентність	Для компетентного та неупередженого здійснення своїх повноважень контролери-аудитори зобов'язані поводити себе професійно у будь-який час і при виконанні своїх службових обов'язків суворо дотримуватися професійних вимог та стандартів ВОКДФ. Контролери-аудитори зобов'язані постійно підтримувати на належному рівні та удосконалювати свої професійні знання, які їм потрібні для виконання професійних обов'язків з метою використання кращої практики контролю.

У межах системи контролю якості аудиту ефективності повинна існувати обґрунтована впевненість, що здібності, компетентність та відданість етичним принципам її персоналу забезпечать виконання завдання у відповідності до вимог Стандартів аудиту, Кодексу етики, Керівних принципів контролю ВОКДФ, законодавчих та регулятивних актів і дозволять аудиторам надавати звіти за результатами аудиту ефективності, що

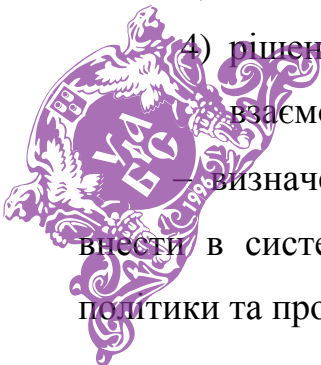
відповідають обставинам. Така політика та процедури розглядають наступні питання:

- наймання;
- оцінка роботи персоналу;
- кваліфікація;
- компетентність;
- можливість кар'єрного зростання;
- посадові підвищення;
- винагорода;
- оцінка потреб персоналу.

Також політика та процедури щодо системи контролю якості аудиту повинні бути адекватними, працювати ефективно та дотримуватися на практиці. При цьому дана політика та процедури повинні включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості аудиту, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Постійний розгляд та оцінка системи контролю якості аудиту в межах реалізації моніторингу включають такі аспекти, як:

- аналіз:
 - 1) нових розробок в професійних стандартах, законодавчих та регуляторних вимогах, та як вони відображаються, якщо це необхідно в політиці та процедурах фірми;
 - 2) письмових підтверджень відповідності політиці та процедурам фірми щодо незалежності;
 - 3) постійного професійного розвитку, включно з перепідготовкою;
 - 4) рішень щодо прийняття нових клієнтів, продовження взаємовідносин з клієнтами та прийняття специфічних завдань;
- визначення необхідних коригуючих дій та поліпшень, які необхідно внести в систему, включно з забезпеченням зворотного зв'язку стосовно політики та процедур фірми, що відносяться до навчання та перепідготовки;



- повідомлення відповідного персоналу фірми щодо недоліків, ідентифікованих в системі, в рівні розуміння системи або у відповідності їй;
- вживання заходів відповідним персоналом фірми щодо своєчасного впровадження необхідних змін в політику та процедури контролю якості [37].

З урахуванням прийнятих на світовому рівні документів, що регламентують порядок створення та функціонування систем контролю якості аудиту та об'єктивної необхідності вдосконалення аудиту ефективності як методу ДФК в Україні, вважаємо необхідним створення системи контролю якості аудиту ефективності та закріплення основних організаційних, методичних, нормативних засад її функціонування на рівні окремого положення нового Стандарту ДФК України.

У межах запропонованої системи контролю якості аудиту ефективності доцільно врахувати суттєві аспекти цього процесу, а саме:

- необхідність визначення поняття «система контролю якості аудиту ефективності»;
- виділення основних елементів системи;
- структуризації її за етапами;
- методи оцінки контролю якості;
- розробка показників оцінки якості, яким має відповідати процес аудиту ефективності.

Поняття контроль якості є доволі неоднозначним, оскільки стосується проведення перевірки самих контрольних заходів, проте є досить важливим у забезпеченні достовірності отриманих за їх реалізації результатів та рекомендацій.

Стандарт фінансового контролю РФ дає таке визначення: якість контрольного заходу – це сукупність характеристик контрольного заходу, які відповідають встановленим вимогам і процедурам його проведення, а також забезпечують достовірність, об'єктивність і ефективність результатів контрольного заходу [167].

Також варто звернути увагу на склад встановлених вимог до аудиту. Передусім якісне проведення аудиту ефективності має відповідати програмі аудиторської перевірки, вимогам діючого законодавства, стандартам ДФК, Кодексу етики та ін. нормативним вимогам у сфері ДФК.

Поняття якості аудиту ефективності можна конкретизувати за завданнями системи її контролю, а саме:

- завчасне виявлення і реагування на недоліки і порушення на всіх етапах аудиту ефективності;
- попередження недоліків в оформленні та публікації у робочих та звітних документах можливих порушень і недоліків при плануванні і проведенні контрольних заходів;
- створення прозорого процесу проведення аудиту ефективності.

Отже, узагальнення існуючих трактувань поняття «контроль якості аудиту ефективності» дозволяє надати авторське бачення дефініції «система контролю якості аудиту ефективності». Поняття «система контролю якості аудиту ефективності» є сукупність контрольних заходів та їх реалізація на всіх етапах аудиту ефективності, які дозволяють отримати підтвердження якості аудиторської практики і звітів щодо достовірності, об'єктивності і ефективності результатів контрольних заходів, які проводяться персоналом, що має необхідні здібності, компетентність та відданість етичним принципам, а також визначення потенційних способів вдосконалення процесу та результатів проведення аудиту ефективності.

Щодо виділення основних елементів системи, слід відзначити, що на відміну від І. С. Микитюка та О. В. Жовнаренка, які пропонують виокремлювати в системі управління якістю ДФК три блоки, що стосуються якості проведення контрольних заходів, кадрового та методичного забезпечення [109], рекомендуємо більш детальний підхід до формування переліку таких блоків (елементів).

На нашу думку, система контролю якості аудиту ефективності повинна включати в себе наступні елементи (області): ресурси (забезпечення аудиту),

стратегія, планування, виконання та результати, відповідно до яких формуватимуться деталізовані критерії якості аудиту ефективності і які у повній мірі відповідають узагальненим нами етапам проведення аудиту ефективності та характеризують процесний підхід до його контролю якості.

Структуризацію системи контролю якості аудиту ефективності пропонуємо здійснювати за поточним та постконтрольним етапами.

Проведення контролю якості аудиту ефективності може здійснюватись одним із наступних способів: одним із членів групи, комітетом із декількох аудиторів, співробітниками підконтрольного суб'єкта, самооцінкою членів групи, у комбінований спосіб.

На поточному етапі контролю якості аудиту вважаємо за доцільне проводити перманентний моніторинг діяльності персоналу, зайнятого перевіркою (групою аудиту). Зокрема, перевіряючі (контролери якості) мають впевнитися у розумінні членами групи стратегії, програми та цілей аудиту ефективності, належному рівні знань і практичних навичок аудиторів, відповідності дій аудиторів програмі аудиту, неухильному дотриманні ними стандартів ДФК та професійної етики, графіка проведення аудиту, правил заповнення робочої документації та проведення аудиторських процедур. За необхідності контролери можуть надавати консультації групі аудиту. Вказаний етап спрямований на запобігання недоліків і порушень в процесі аудиту ефективності в реальному часі.

На постконтрольному етапі контролери проводять перевірку звіту за результатами аудиту, забезпечують контроль за його своєчасним оприлюдненням і впровадження результатів аудиту.

Розглянутим етапам в межах розробленої системи контролю якості аудиту ефективності мають відповідати певні методи оцінки якості, які згруповані як якісні, кількісні та комбіновані (табл. 3.18).



Таблиця 3.18 – Характеристика рекомендованих до використання методів оцінки контролю якості роботи державних аудиторів

Групи	Види	Характеристика	Особливості застосування
Якісні	Матричний	Порівняння фактичних якостей аудиторів з набором якостей відповідно до посади	Дозволяє підтвердити компетентність аудитора
	Метод еталону	Порівняння фактичних якостей аудиторів з характеристиками найбільш успішних робітників групи перевіряючих	Дозволяє визначити відповідність аудитора для співпраці з іншими
	Система довільних характеристик	Група експертів (керівників) описує успіхи та недоліки підлеглих за певний проміжок часу	Стає визначальним чинником для преміювання (підвищення) або винесення догани
	Метод групової дискусії	Бесіда керівництва (експертів) з підлеглими відносно їх діяльності	Дозволяє обирати найбільш активних, самостійних, розсудливих
Кількісні	Метод рангового порядку	Група керівників, враховуючи певні критерії оцінки, ранжує співробітників від найгіршого до найкращого. Підсумкова оцінка визначається сумою порядкових номерів, отриманих аудитором за виконану роботу	Дозволяє проводити ротацію кадрів, преміювати найкращих
	Метод бальної оцінки	Присвоєння експертами певної кількості балів за кожне досягнення аудитора. Загальна оцінка визначається як сума балів або середній бал	Підсилює стимуляцію за кращі результати у роботі
	Система графічного профілю	Зображення кожної професійної характеристики (в балах) у вигляді крапок на графіку	Візуальне зображення якісних характеристик аудиторів та можливість визначення кращих
	Метод оціночних центрів	Виокремлено 25 критеріїв оцінки, які характеризують особистість у багатьох проявах	Комплексна оцінка не тільки професійних, але й інших якостей особистості
Комбіновані	Тестування	Оцінка знань аудиторів за ступенем рішення підготовлених задач (тестів)	Має успіх лише після проведення спеціальної підготовки
	Визначення коефіцієнта інтелектуальності	Кількісний показник якісного рівня рішення підготовлених задач (тестів)	Має успіх лише після проведення спеціальної підготовки



Продовження таблиці 3.18

	Метод сумових оцінок	Встановлення експертами частоти прояву («постійно», «часто», «іноді», «рідко», «ніколи») у аудиторів певних якостей і надання визначених бальних оцінок за кожен рівень частоти	Дозволяє проводити ротацію кадрів
--	----------------------	---	-----------------------------------

Що стосується розробки показників оцінки якості, яким має відповідати процес аудиту ефективності, слід сказати, що за рекомендованою системою контролю його якості їх визначення має відповідати кожному з елементів (областей аудиту) системи. На рисунку 3.8 наведені лише ключові з них, при потребі вони можуть бути деталізовані з урахуванням особливостей предмета аудиту (таблиця 3.19).

Таблиця 3.19 – Показники оцінки системи контролю якості аудиту ефективності (за елементами (областями) процесного підходу)

Елементи	Критерії
РЕСУРСИ	<ul style="list-style-type: none"> – Створення чіткої стратегії підбора кадрів: прагнути до залучення до роботи в ВОФК найбільш гідних співробітників; – Забезпечення ефективної професійної підготовки: вступна підготовка, технічне і професійне навчання, навчання управлінським навичкам – Наявність системи оцінки виконання в дії – Забезпечення просування по службі: надання допомоги кожному аудитору в отриманні максимально можливого досвіду, надання допомоги обраним окремим співробітникам у підготовці до роботи на понад відповідальних посадах
	<ul style="list-style-type: none"> – Досягнення оптимального співвідношення виділеного часу, ресурсів та отриманих результатів – При необхідності до Плану аудиторських завдань вносяться зміни – Перевірка та зміна затверджуються посадовою особою з повноваженнями з нагляду – Всі перевірки і затвердження фіксуються документально
СТРАТЕГІЯ ТА ПЛАНУВАННЯ	<ul style="list-style-type: none"> – Відбір і своєчасність аудиторських перевірок має здійснюватись з визначенням пріоритету серед потенційних предметів аудиту, залежно від юридичних вимог і рамок мандата ВОКДФ, наявних у розпорядженні фінансових і трудових ресурсів, з урахуванням наявності необхідного персоналу та навичок – Перегляду пріоритетів аудиту як відповідної реакції на обставини, що змінюються – Оцінка ступеня впевненості в роботі інших аудиторів – Оцінка ризиків і суттєвості, а також уразливості областей аудиту



Продовження таблиці 3.19

ВИКОНАННЯ		<ul style="list-style-type: none"> – Аудит повинен виконуватися відповідно до затвердженого плану аудиторських завдань – Детальні записи про виконання аудиторського завдання та про результати його документально фіксуються особою, яка виконує аудит – Систематично формуються робочі документи – Нагляд за роботою членів команди з боку головного аудитора. Сутність і межі нагляду залежать від кількості осіб, що є у виконанні аудиторських завдань, їх досвіду, кваліфікації і здатності виконувати роботу – Досить докладно викладені щоденні або періодичні таблиці звіти, підготовлені членами команди – У аудиторській документації та робочих документах, що ведуться належним чином, відповідно описуються аудиторські перевірки і виявлені дані, вони забезпечені посиланнями і можуть легко відслідковуватися щодо причетних до справи складових частин плану аудиту – Аудиторський доказ, що має відношення до справи, достатній і надійний – Системи внутрішнього контролю об'єкта аудиту, належним чином документально підтверджені, оцінені і перевірені – Відповідним чином перевіряються ІТ системи контролю
РЕЗУЛЬТАТ		<ul style="list-style-type: none"> – За відповідних обставин використовуються належні вибіркові методи, аналітичні процедури, техніка збору даних і техніка інформаційного аналізу – При виникненні правових питань головному аудитору доцільно отримати консультацію від експертів з юридичних питань
ЗВІТНІСТЬ		<ul style="list-style-type: none"> – Має бути ясною, своєчасною, короткою і об'єктивною, забезпечувати неупереджений виклад всіх фактів – Всі виявлені дані підтримуються відповідними, надійними і неупередженими аудиторськими доказами, відображеними в аудиторських робочих документах – Проект звіту складається старшим аудитором на підставі консультацій з членами команди та перевіряється досвідченим аудитором/аудиторською колегією, незалежної від аудиторської команди - на предмет суттєвості, законності, доказів, цифр, відповідності виявленим даним, відповідному і послідовному використовуваному стилю – Коментарі / доповнення документуються і зберігаються в робочих аудиторських документах
ПОДАЛЬШІ ДІЇ		<ul style="list-style-type: none"> – Через деякий час після опублікування звіту ВОКДФ повинен вжити відповідних заходів, щоб визначити, які дії, якщо такі потрібні, здійснив об'єкт аудиту, щоб усунути проблеми за допомогою реалізації рекомендацій ВОКДФ – Наступні заходи сприяють відповідній реакції на результати перевірки з боку об'єкта аудиту чи інших відповідальних організацій – Наступні заходи закладають основу майбутньої аудиторської роботи

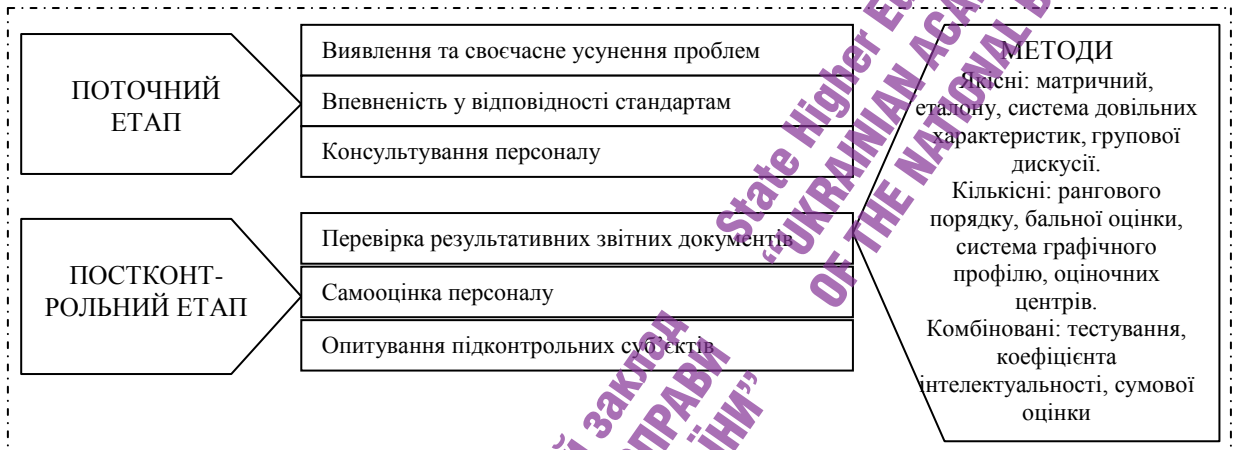
З урахуванням основних характеристик системи контролю якості аудиту ефективності вона матиме такий вид (рисунк 3.8).



ЕЛЕМЕНТИ (ОБЛАСТІ) КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ



МЕТОДИ ТА ЕТАПИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ



ПОКАЗНИКИ ОЦІНКИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

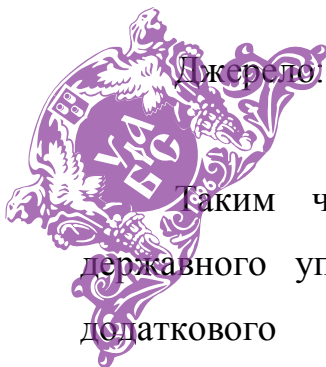


Рисунок 3.8 – Система контролю якості аудиту ефективності

(процесний підхід)

Джерело: власна розробка автора

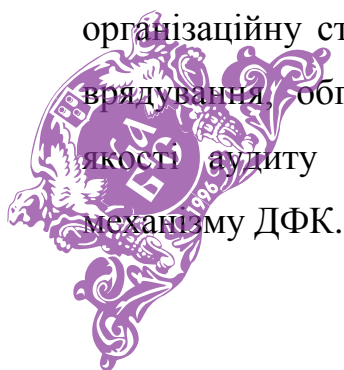
Таким чином, запровадження аудиту ефективності в практику державного управління в Україні є явищем перспективним і вимагає додаткового організаційного та методичного забезпечення, яке



конкретизоване у системі контролю якості аудиту ефективності. Запропонована система контролю якості аудиту ефективності включає в себе наступні елементи (області): ресурси (забезпечення аудиту), стратегія, планування, виконання та результати, відповідно до яких формуються деталізовані критерії та показники якості аудиту ефективності і які у повній мірі відповідають узагальненим етапам проведення аудиту ефективності та характеризують процесний підхід до його контролю якості за поточним та постконтрольним етапами. Вона дозволяє сформувати достатній рівень впевненості у достовірності отриманих результатів аудиту та відповідностей цілей і результатів бюджетних програм. Запропонована система будується на кращій світовій практиці контролю якості аудиту, зокрема і аудиту ефективності, що включає в себе Керівництво з якості аудиту, Керівництво Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI): «Висока якість аудиту: найкраща практика управління якістю вищих органів фінансового контролю», Міжнародний стандарт контролю якості 1 Міжнародної федерації бухгалтерів, Стандарти аудиту, Кодекс етики та Керівні принципи внутрішнього контролю ВОКДФ.

Висновки до розділу 3

У третьому розділі «Розвиток механізму державного фінансового контролю як елемента фінансово-бюджетного механізму» удосконалено організаційну структуру механізму ДФК на засадах новітнього державного врядування, обґрунтовано розвиток методичних засад системи контролю якості аудиту ефективності та розроблено схему оцінки ефективності механізму ДФК.



1. Аналіз провідного зарубіжного досвіду свідчить про те, що в основі побудови систем ДФК у світовій практиці, що значною мірою обумовлюють їх ознаки і визначають форми контролю, виділяють дві концепції:

- державного внутрішнього фінансового контролю (PIFC),
- новітнього державного врядування (NGP).

2. У ході дослідження було обґрунтовано, що провідною концепцією реформування механізму ДФК на сьогодні є концепція новітнього державного врядування, в основу якої покладено орієнтація на результати і ефективність діяльності всієї системи державного управління, зміну організації управління та державного контролю із застосуванням прогресивних інструментів і технологій.

3. Аналіз вітчизняної практики дозволив зробити висновок, що механізм ДФК в Україні, який знаходиться на етапі свого становлення та реформування державного управління загалом, у контексті інтеграційних намірів, характеризується значною кількістю проблем, основними серед яких є: приведення нормативної бази, методологічного, інформаційного, кадрового і технічного забезпечення до світових стандартів державного контролю, визначення концепції та створення ефективної організаційної структури фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю України, та взаємодії його елементів, впровадження нових форм і методів державного фінансового контролю, зокрема зовнішнього та внутрішнього аудиту, з метою покращення фінансово-бюджетної дисципліни.

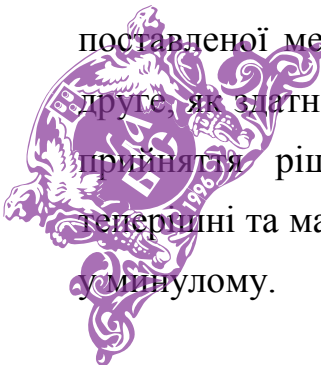
4. На основі проаналізованих основних характеристик систем ДФК зарубіжних країн та виявлених у співставленні проблем у функціонуванні української системи ДФК запропоновано структуру механізму ДФК України.

Так, у межах пропонованої структури механізму державного контролю України, автор пропонує виділяти три організаційні рівня, які можна співставити з рівнями контролю та видами його ефективності, яка опосередковується через горизонтальну і вертикальну координацію їх діяльності: перший рівень – незалежний зовнішній контроль (вищий орган – Рахункова палата України), другий рівень – внутрішній контроль (органи

загальної і спеціальної компетенції) й третій рівень – контроль, здійснюваний підконтрольним суб'єктом (служба внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів та незалежний зовнішній (аудиторський) контроль). Такий розподіл органів ДФК України дозволить розмежувати їх повноваження, підвищити ефективність проведення контрольних заходів, створить передумови для координації діяльності контролюючих та підконтрольних суб'єктів державного фінансового контролю.

6. Автором наголошується, що основною перевагою розробленої структури механізму ДФК є її відповідність критеріям концепції новітнього державного врядування ефективності фінансового контролю – результативності, ефективності, економічності. Результативність зазначеної структури досягається шляхом максимального охоплення контролем потоків бюджетних ресурсів, які опосередковують процеси формування, розподілу, перерозподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів грошових коштів держави на усіх рівнях. Ефективність же ДФК в даній структурі втілена у гнучкій взаємодії органів контролю та націленості на дієвість його проведення в межах макроекономічної, проміжної та мікроекономічної ефективності. Економічність досягається за рахунок усунення дублюючих функцій та повноважень органів ДФК, скорочення бюрократичного апарату та економії на їх утриманні за рахунок вертикальної та горизонтальної координації.

7. Для оцінювання функціонування механізму ДФК у роботі пропонується використовувати методичний підхід, який побудований на використанні показників ефективності. Узагальнюючи існуючі поняття «ефективність контролю», автор пропонує ефективність контролю розглядати в двох аспектах: по-перше, здатність органу контролю досягти поставленої мети при заданій та мінімальній величині витрат ресурсів; по-друге, як здатність контролю отримати доцільну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скорегувати їхні оцінки, зроблені у минулому.



8. Аналіз сучасних методик оцінки ефективності ДФК дозволив виявити значну кількість недоліків, які, в першу чергу, стосуються неузгодженості методологічної бази з організаційним та нормативно-правовим забезпеченням.

9. У результаті систематизації підходів до оцінки ефективності механізму ДФК, автором було визначено, що для достовірної оцінки ефективності механізму ДФК повинен урахувати сучасні методики, базуватись на доречній аналітичній інформації органів контролю та економічній їх інтерпретації, поєднувати критерії результативності, економічності і дієвості та показники, в яких вони конкретизуються. При цьому, моделювання кількісної оцінки рівня ефективності механізму ДФК пропонується провести на основі застосування системи структурних рівнянь, економічна інтерпретація яких полягає у наступному:

- перше структурне рівняння, яке характеризує взаємозв'язок між показниками групи економічності державного фінансового контролю;
- друге ілюструє взаємозв'язок між показниками критеріїв дієвості та економічності;
- третє структурне рівняння характеризує взаємозв'язки між показниками, у яких конкретизується критерій дієвості;
- четверте рівняння демонструє вплив показників критерію економічності на критерій дієвості;
- п'яте рівняння характеризує співвідношення між обраними показниками результативності здійснення державного фінансового контролю;
- шосте рівняння дає можливість проаналізувати інтенсивність зміни результативності контролю під впливом показників дієвості;
- сьоме рівняння показує варіацію показників економічності, обумовлену зміною показників результативності.

10. У роботі запропоновано методичний підхід до оцінки ефективності механізму ДФК, який базується на поєднанні критеріїв результативності, економічності і дієвості та показниках, в яких вони конкретизуються, що дозволить підвищити ефективність здійснення контрольних заходів і

реалізувати принцип відповідальності. Крім цього, застосування даного методичного підходу надає можливість надати інтегральну, постійну оцінку механізму ДФК України за певний період, що дозволить співставити результати його функціонування за роками.

11. Аудит ефективності як метод ДФК у структурі механізму ДФК, повинен гарантувати високий рівень якості для забезпечення впевненості і довіри до його результатів та рекомендацій. При цьому мета забезпечення контролю якості аудиту ефективності полягає у перевірці наявності та належної реалізації необхідних контрольних заходів, підтвердження якості аудиторської практики і звітів, визначення потенційних способів вдосконалення контрольних заходів.

12. Поняття «система контролю якості аудиту ефективності» автор пропонує трактувати як сукупність контрольних заходів та їх реалізація на всіх етапах аудиту ефективності, які дозволяють отримати підтвердження якості аудиторської практики і звітів щодо достовірності, об'єктивності і ефективності результатів контрольних заходів, які проводяться персоналом, що має необхідні здібності, компетентність та відданість етичним принципам, а також визначення потенційних способів вдосконалення процесу та результатів проведення аудиту ефективності.

13. У межах запропонованої системи контролю якості аудиту ефективності виділено наступні її складові (області): ресурси (забезпечення аудиту), стратегія, планування, методи оцінки контролю якості, виконання та результати, відповідно до яких формуються деталізовані критерії та показники якості аудиту ефективності і які у повній мірі відповідають узагальненим етапам проведення аудиту ефективності та характеризують процесний підхід до його контролю якості за поточним та постконтрольним етапами.

Основні положення даного розділу опубліковані автором в роботах [143, 145, 136, 135, 139, 148].



ВИСНОВКИ

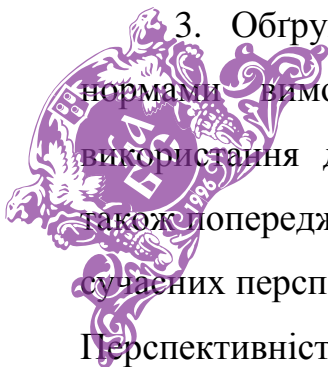
У дисертації наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукової задачі, що полягає в розвитку науково-методичних підходів і розробці рекомендацій щодо удосконалення механізму ДФК як складової фінансово-бюджетного механізму України.

За результатами проведеного дослідження зроблено наступні висновки:

1. В умовах нестабільності ринкової системи господарювання та домінуючій ролі державних інституцій спостерігається переосмислення ролі системи державного фінансового контролю. На сьогодні парламент і уряд потребують своєчасної і правдивої інформації, на основі якої приймаються ефективні управлінські рішення. Тому особливої актуальності набувають питання створення дієвого та ефективного механізму ДФК, який дозволить упорядкувати і налагодити взаємодію між розрізненими елементами ДФК в Україні.

2. Державний фінансовий контроль слід трактувати як систему економічних відносин, які виникають при формуванні, розподілі, використанні коштів державних фондів, фондів органів місцевого самоврядування з метою забезпечення ефективного соціально-економічного розвитку територій і держави в цілому, а також виявлення та усунення різноманітних зловживань у сфері державних фінансів на принципах законності, економічності, ефективності, неупередженості, системності та систематичності.

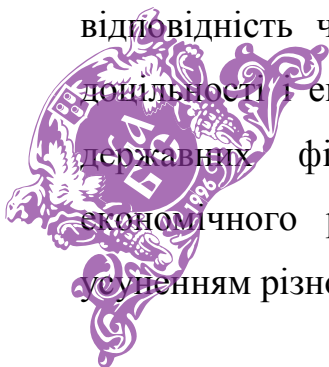
3. Обґрунтовано, що перевірка дотримання встановлених правовими нормами вимог та порядку утворення, розподілу, перерозподілу і використання державних фондів та фондів місцевого самоврядування, а також попередження та усунення порушень можливе тільки при застосуванні сучасних перспективних форм та методів ДФК: перевірка, моніторинг, аудит. Перспективність моніторингу та аудиту як методів попереднього та



поточного контролю полягаю саме у націленості їх на упередження порушень фінансово-бюджетної дисципліни, порівняно з ревізією та перевіркою, котрі є методами наступного контролю, адже спрямовані на усунення негативних наслідків господарської діяльності.

4. Проведений аналіз категорій «фінансовий механізм» та «бюджетний механізм» дозволив розробити власне трактування поняття «механізм ДФК» - це складова фінансово-бюджетного механізму, який створений для перевірки дотримання законності, ефективності та доцільності формування, розподілу, перерозподілу, використання державних фінансових ресурсів та виявлення їх резервів, розробки і реалізації заходів з усунення виявлених порушень та їх причин з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень та представлений підсистемами (цільовою, об'єктно-суб'єктною, функціональною та підсистемою забезпечення) з відповідною ієрархією відносин, що забезпечують функціонування механізму в цілому. Взаємозв'язок елементів механізму ДФК та фінансово-бюджетного механізму опосередковується через взаємодію організаційних і методологічних заходів у формі методів, техніки, технології і процедури проведення контролю з метою встановлення законності, ефективності та доцільності формування, розподілу, перерозподілу, використання та виявлення резервів фінансових ресурсів на державному та внутрішньому рівнях.

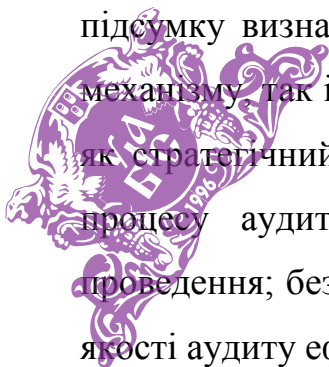
5. Формалізовано механізм ДФК України, основу побудови якого складають три підсистеми: цільова, суб'єктно-об'єктна, функціональна. Усі ці підсистеми функціонують у нерозривній єдності, що дозволяє встановити відповідність чинному законодавству, стандартам, сприяти ефективності, доцільності і економності процесів формування, розподілу й використання державних фінансових ресурсів з метою ефективного соціально-економічного розвитку територій і держави в цілому, виявленням та усуненням різноманітних зловживань у сфері державних фінансів.



6. Дослідження фактичного стану та результатів ДФК використання бюджетних коштів надало змогу виявити негативну тенденцію зростання фінансових правопорушень, зокрема незаконне, у тому числі нецільове, неефективне використання коштів державного бюджету України та систематизувати недоліки у функціонуванні механізму ДФК України та визначити ключові проблеми його розвитку, які об'єднано у межах організаційного, правового, кадрового та методологічного їх видів.

7. Запропоновано визначення ПЦБ, яке дозволило виокремити ключові ознаки ПЦБ як середовища функціонування механізму ДФК, а саме: програмний метод складання бюджету, орієнтація на кінцевий результат, стратегічне планування, зростання рівня відповідальності за виконання програм, постійний аналіз та контроль ключових показників виконання бюджетних програм. Обґрунтовано необхідність переходу від постатейного методу складання бюджету та традиційного витратного підходу до його управління до ПЦБ як основи функціонування фінансово-бюджетного механізму та механізму ДФК в Україні та формалізувати процес організації ПЦБ за етапами, контрольними заходами та інформаційною базою їх реалізації з урахуванням передумов запровадження такого механізму та його принципів.

8. Визначено, що основною метою фінансово-бюджетного механізму має стати підвищення результативності бюджетного процесу, а одним з інструментів її досягнення – запровадження аудиту ефективності в діяльність контролюючих органів. Використання аудиту ефективності є дієвим засобом визначення результативності та економічності бюджетних програм, що у підсумку визначає ефективність функціонування як фінансово-бюджетного механізму так і механізму ДФК України. Аудит ефективності слід розглядати як стратегічний напрям розвитку механізму ДФК через призму загального процесу аудиту і проводити за наступними етапами: підготовки до проведення; безпосереднього проведення; виконання матеріалів та контролю якості аудиту ефективності.

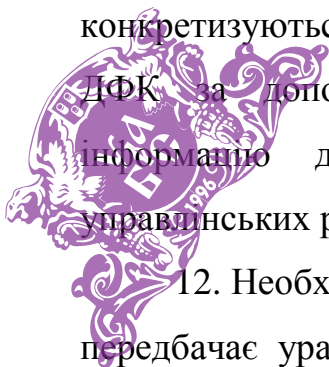


9. Доведено, що основними напрямками подальшого розвитку та реформування фінансово-бюджетного механізму є запровадження концепції новітнього державного врядування, яка передбачає орієнтацію на результати і ефективність діяльності системи державного управління, зміну організації управління та державного контролю. При цьому визначено, що основою удосконалення структури механізму ДФК на засадах новітнього державного врядування є базисні умови – «відповідальність керівника», «внутрішній контроль», «внутрішній аудит» та застосування прогресивних інструментів і технологій ДФК.

10. Обґрунтовано структуру механізму ДФК України, яка передбачає горизонтальну та вертикальну координацію трьох рівнів: перший рівень – незалежний зовнішній контроль (вищий орган – Рахункова палата України), другий рівень – внутрішній контроль контролюючих суб'єктів (органи загальної і спеціальної компетенції) й третій рівень – контроль, здійснюваний підконтрольним суб'єктом (служба внутрішнього контролю розпорядника бюджетних котів та незалежний зовнішній (аудиторський) контроль). Запропонована структура дозволить адекватно оцінити обґрунтованість управлінських та фінансових рішень, їх вплив та наслідки на державні фінанси, бюджетний процес й активи, а також забезпечить подальше посилення процесів гармонізації внутрішнього контролю і аудиту у сфері державних фінансів.

11. Запропонований методичний підхід до оцінювання ефективності механізму ДФК базується на мікро-, мезо- та макроефективності, критеріях результативності, економічності і дієвості та показниках, через які вони конкретизуються. Проведення оцінювання рівня ефективності механізму ДФК за допомогою даного підходу дозволить отримати необхідну інформацію для прийняття науково-обґрунтованих економічних та управлінських рішень.

12. Необхідність впровадження аудиту ефективності в Україні передбачає урахування кращої світової практики контролю його якості з



метою впевненості і довіри громадськості до його результатів та рекомендацій. При цьому система контролю якості аудиту ефективності повинна складатися з структурних елементів: ресурси (забезпечення аудиту), стратегія, планування, виконання та результати, відповідно до яких формуватимуться деталізовані критерії якості аудиту ефективності і які у повній мірі відповідають узагальненим етапам проведення аудиту ефективності та характеризують процесний підхід до його контролю якості.

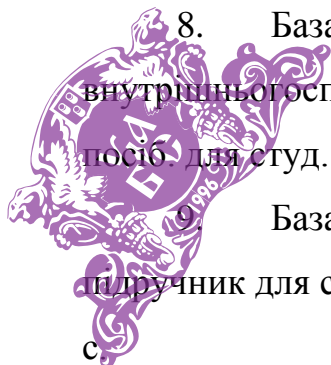


Державний вищий навчальний заклад
"УКРАЇНЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ
НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ"

State Higher Educational Institution
"UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING"
OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азизова И. А. Бюджетирование, ориентированное на результат / И. А. Азизова. – Ташкент, 2010. – 144 с.
2. Андреев В. Д. Практический аудит: справ. пособие / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
3. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств : теорія, методика, аналіз : монографія / В. Г. Андрійчук. – Вид. 2-ге, без змін. – К. : КНЕУ, 2006. – 292 с.
4. Анісімова Н. Ю. Ефективність виробничо-господарської діяльності підприємств виноградо-виноробного підкомплексу і шляхи її підвищення : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / Н. Ю. Анісімова. – Сімферополь, 2008. – 22 с.
5. Анісімова О. В. Теоретичні аспекти сутності ефективності як економічної категорії [Електронний ресурс] / О. В. Анісімова. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvlnau/Ekon/2010_15/Anisimova.pdf. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.
6. Аренс А. Аудит: учебное пособие : пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек ; гл. ред. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
7. Аудит Монтгомери : пер. с англ. / [Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженник, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш] ; под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
8. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2007. – 240 с.
9. Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю: підручник для студ. вищ. навч. закл. / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2004. – 440 с.



10. Базилевич В. Д. Державні фінанси: навч. посібник / В. Д. Базилевич, Л. О. Баластрик ; за заг. ред. Базилевича В. Д – К. : Атіка. – 2004. – 368 с.

11. Бакіна Т. В. Сутність економічної ефективності діяльності птахівничих підприємств / Т. В. Бакіна // Агросвіт. – 2007. – № 2. – С. 27-32.

12. Барабаш Н. Удосконалення системи державного фінансового контролю / Н. Барабаш, М. Никонович // Фінансовий контроль. – 2005. – № 3. – С. 44 - 47.

13. Бардаш С. В. Про доцільність централізації державного контролю в Україні [Електронний ресурс] / С. В. Бардаш. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2009_12/Bardach.htm. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

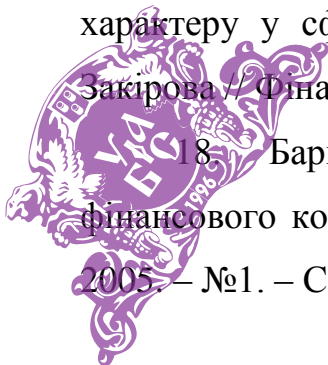
14. Бардаш С. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю / С. Бардаш // Вісник КНТЕУ. – 2009 . – № 2. – С. 66-71.

15. Бариніна М. Гармонізація цілі і завдання / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2007. – № 4 – С. 52-53.

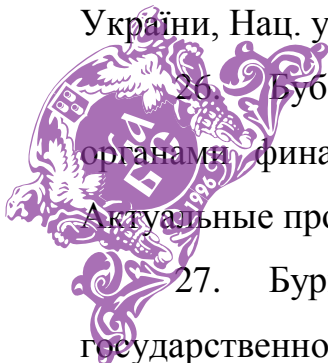
16. Бариніна М. Уроки шведської, або Тривалий шлях від «елементів аудиту» до повноцінного аудиту державних фінансів за міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / М. Бариніна // Фінансовий контроль. – 2008. – № 4. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53826;jsessionid=DB89EC97BAA57C30CFA82B760805611D>. – Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України.

17. Бариніна-Закірова М. В. Деякі проблеми нормативно-правового характеру у сфері державного фінансового контролю / М. В. Бариніна-Закірова // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 45 - 48.

18. Бариніна-Закірова М. В. Нотатки про методи урядового фінансового контролю / М. В. Бариніна-Закірова // Фінансовий контроль. – 2005. – №1. – С.53-60.



19. Басанцов І. В. Нормативні питання державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. В. Басанцов. – Режим доступу : <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/8520/1/Basantsov.pdf>. – eSSUIR - Electronic Sumy State University Institutional Repository
20. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / І. В. Басанцов ; Національний університет ДПС України. – Ірпінь : [Б. В.], 2008. – 40 с.
21. Басанцов І. В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю / І. В. Басанцов // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. – 2004. – № 6 (65). – С. 149 - 156.
22. Бодюк А. В. Методи фінансового контролю / А. В. Бодюк // Фінансовий контроль. – 2005. – № 1. – С. 50-53.
23. Большакова О. Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності / О. Ю. Большакова, Г. О. Кравченко // Фінансовий контроль. – 2004. – № 2. – С. 44 - 48.
24. Большой энциклопедический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.vseslova.ru/index.php?dictionary=bes&word=forma>. – Коллекция словарей на ВсеСлова.ру.
25. Брехов С. С. Державний фінансовий контроль за сплатою податку на прибуток підприємств в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 - Гроші, фінанси і кредит / С. С. Брехов ; Держ. податк. адмін. України, Нац. ун-т держ. податк. служби України. - Ірпінь, 2010. - 213 с.
26. Бубнова О. Ю. Бюджетный контроль, осуществляемый высшими органами финансового контроля зарубежных стран / О. Ю. Бубнова // Актуальные проблемы российского права. – 2007. – № 1. – С. 137-144.
27. Бурцев В. В. Концептуальный подход к процедурам государственного финансового контроля [Электронный ресурс] /



В. В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – Режим доступа : <http://www.cfin.ru/press/management/2000-2/07.shtml>. – Корпоративный менеджер.

28. Бурцев В. В. Основные принципы организации государственного финансового контроля в современных условиях [Электронный ресурс] / В. В. Бурцев // Финансовый менеджмент. – 2001. – № 2. – Режим доступа : <http://www.dis.ru/library/fm/archive/2001/2/608.html>. – Заглавие с титул. экрана.

29. Буряк П. Ю. Концептуальні та методичні основи аудиту ефективності [Електронний ресурс] / П. Ю. Буряк. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2009_16/BurjakP.pdf. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

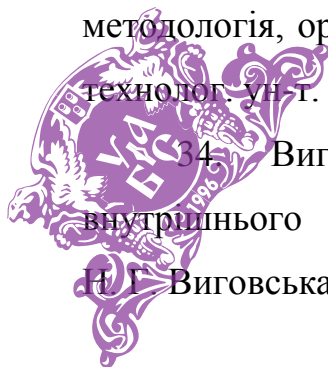
30. Бюджетний кодекс України кодекс, прийнятий Верховною Радою України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>. – Офіційний сайт Верховної Ради України.

31. Василик О. Д. Теорія фінансів : підручник / Василик О. Д. – К. : НІОС, 2003. – 411 с.

32. Ващенко І. В. Державний фінансовий контроль та його вдосконалення у трансформаційній економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит». – Київський національний університет імені Тараса Шевченка, 2005. – 22 с.

33. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н. Г. Виговська ; Житомирськ. держ. технолог. ун-т. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.

34. Виговська Н. Г. Розвиток методичних основ ефективності внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс] / Н. Г. Виговська. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/



Vsnau/2011_1/9Vygovska.pdf. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

35. Визначення бюджетного механізму [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusconsult.ru/glossary/?word=%C1%E4%E6%E5%F2%ED%FB%E9+%EC%E5%F5%E0%ED%E8%E7%EC>. Група компаній «РУСКОНСАЛТ».

36. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский. – М. : «Юридическая литература», 1973. – 135 с.

37. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посібник / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.

38. Воронин Ю. Государственный финансовый контроль в социальной сфере / Ю. Воронин // Экономист. – 2000. – № 1. – С. 16 - 23.

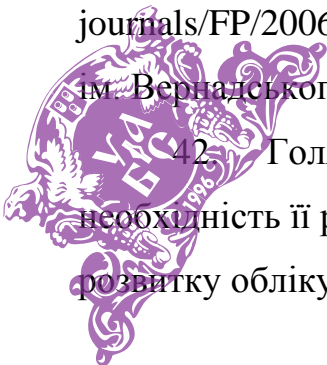
39. Воронова Л. К. Фінансове право України : підручник / Л. К. Воронова. – К. : Прецедент. Моя книга, 2006. – 448 с.

40. Генеза ринкової економіки (політ економіка, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність: терміни, поняття персоналі / [укл. : В. С. Іфтемічук, В. А. Григор'єв, М. І. Маниліч та ін.] ; за наук. ред. Г. І. Бащіянина, В. С. Іфтемічука. – Львів : «Магнолія плюс». – 2004. – 688 с.

41. Гетманець О. П. Принципи державного контролю в бюджетному процесі / О. П. Гетманець // Форум права. – 2006. – № 1. – С.20-24. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2006-1/06gorvbp.pdf>. – Національна бібліотека України

ім. Вернадського.

42. Голяш І. Особливості сучасного стану системи контролю та необхідність її реорганізації / І. Голяш, Л. Будник // Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, контролю та аудиту у сфері надання послуг : матер.



Міжнар. наук.-практ. конф., 15-16 груд. 2005 р. – Тернопіль : Економічна думка, 2005. – С. 11-15.

43. Государственный финансовый контроль : учебник для вузов / [С. Степашин, Н. Столяров, С. Шохин, В. Жуков и др.]. – СПб. : Питер, 2004. – 560 с.

44. Грабчук О. М. Забезпечення дієвого фінансового контролю як інструмента державної фінансової політики / О. М. Грабчук, М. В. Корнеєв // Інноваційний поступ України в економічному просторі : монографія; під наук. ред. проф. С. Ю. Хамініч. – Дніпропетровськ, 2011. – 356 с. – С. 67-74.

45. Грабчук О. М. Фінансовий контроль у підвищенні ефективності бюджетного процесу в Україні / О. М. Грабчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 16. – С. 15-17.

46. Грабчук О. М. Фінансові інструменти впливу на державний сектор економіки / О. М. Грабчук // Культура народів Причорномор'я. – 2011. – № 216. – С. 40-43.

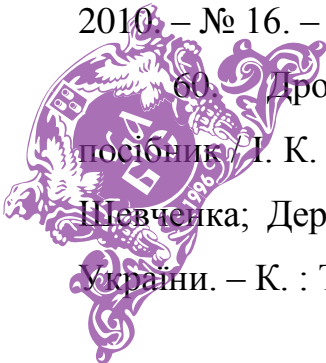
47. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коупатрій. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.

48. Давидов Г. М. Дослідження функцій аудиту в системах соціально-економічних відносин та фінансового контролю [Електронний ресурс] / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/nvuu/ekon/2010_29_1/statti/64.htm. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

49. Дементьев Д. В. Оценка зффективности финансового контроля [Електронний ресурс] / Д. В. Дементьев. – Режим доступу: http://old.nsaem.ru/Science/Publications/Science_notes/Archive/2004/4/119.pdf. – Офіційний сайт Новосибірського державного університету економіки та управління.

50. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку : монографія / [Ірина Іванова]. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.

51. Державний фінансовий контроль: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / [Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко] ; Київський національний економічний ун-т. – К. : КНЕУ, 2003. – 408 с.
52. Дзюба С. Направлення преобразований в аудиторской деятельности / С. Дзюба // Экономика Украины. – 2003 г. № 1. – С. 36-42.
53. Дідківська Л. І. Державне регулювання економіки : навч. посібник / Л. І. Дідківська, Л. С. Головка. – К. : Знання-Прес, 2002. – 326 с.
54. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль : навч. посіб. / Л. В. Дікань. – К. : Знання, 2010. – 396 с.
55. Дмитренко Г. В. Модернізація державного фінансового контролю в Україні / Г. В. Дмитренко // Статистика України. – 2009. – № 3. – С.118-123.
56. Дмитренко Г. В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 – Механізми державного управління / Г. В. Дмитренко ; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. - К., 2011. - 36 с.
57. Дмитренко Г. В. Проблеми удосконалення державного фінансового контролю в контексті зарубіжного досвіду / Г. В. Дмитренко // Економіка та держава. – 2009. – № 7. – С.76-79.
58. Дорош Н. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і шляхи вдосконалення / Н. Дорош // Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 47-55.
59. Дорошенко О. О. Методичні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм / О. О. Дорошенко // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 227 - 233.
60. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль : навчальний посібник / І. К. Дрозд, В. О Шевчук ; Київський національний ун-т ім. Тараса Шевченка; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К. : ТОВ «Імекс-ЛТД». – 2007. – 304 с.



61. Дудко В.П. Роль контролю господарських систем з врахуванням досвіду зарубіжної та національної практики / В. П. Дудко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2009. – № 3 – С. 308–318.

62. Жадан О. І. Механізм фінансового контролю ефективності використання державних коштів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 25.00.02 «Механізми державного управління» / О. І. Жадан ; Донецький державний університет управління Міністерства освіти і науки . – Донецьк : [Б. В.], 2008. – 26 с.

63. Жовніренко О. В. Методичні положення по оцінці ефективності внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс] / О. В. Жовніренко. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua/konfer20/205.htm>. – Scientific World.

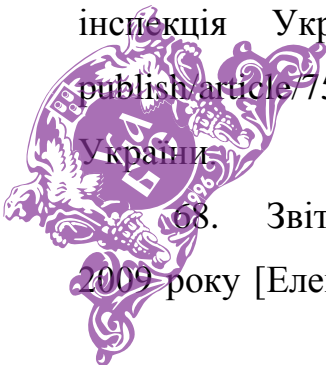
64. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль : учебник / В. А. Жуков, С. П. Опеньшев. – М., 1999. – 385 с.

65. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.

66. Зайцев В. М. Удосконалення фінансового контролю в системі державного управління : автореф. дис. ... канд. наук з держ. упр. : спец. 25.00.02 – Механізми державного управління / Зайцев Володимир Миколайович. – К. : Академія муніципального управління, 2009. — 20 с.

67. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2010 рік [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/75488>. – Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України.

68. Звіт про результати діяльності органів ДКРС за січень-листопад 2009 року [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України. –



Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/62528>. –
Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України.

69. Звіти Рахункової Палати України [Електронний ресурс] / Рахункова Палата України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>. – Офіційний сайт Рахункової Палати України.

70. Звіти Рахункової Палати України [Електронний ресурс] / Рахункова Палата України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>. – Офіційний сайт Рахункової Палати України.

71. Звіти Рахункової Палати України [Електронний ресурс] / Рахункова Палата України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826>. – Офіційний сайт Рахункової Палати України.

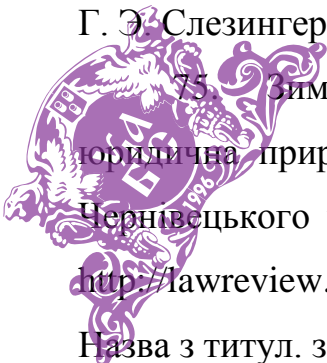
72. Звітність про результати діяльності органів Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/>. – Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України.

73. Звітність про результати діяльності органів Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція України. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua>. – Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України.

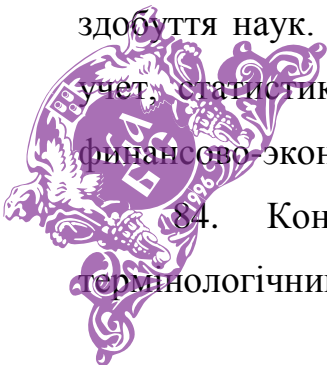
74. Зеленеvский Я. Организация трудовых коллективов. Введение в теорию организации и управления : пер. с польс. / Зеленеvский Я. ; под ред. Г. Э-Слезингера. – М. : Прогресс. – 1971. – 312 с.

75. Зима Д. Л. Координація фінансового контролю: зміст та юридична природа [Електронний ресурс] / Д.Л. Зима // Науковий вісник Чернівецького університету : Правознавство. – № 348. – Режим доступу : <http://lawreview.chnu.edu.ua/article.php?lang=ua&visnuk=29&article=655>. –

Назва з титул. з екрану.



76. Зюнькін А. Г. Фінансове право : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / А. Г. Зюнькін. – 4-те вид., допов. – К. : МАУП, 2007. – 568 с.
77. Ибрагимов А. Концепция нового государственного менеджмента / А. Ибрагимов // Государственная политика и управление [Электронный ресурс] : учебник в 2 ч.; под ред. Л. В. Сморгунова. – Часть I : Концепции и проблемы государственной политики и управления. – Глава 11. – Режим доступа: <http://www.humanities.edu.ru/db/msg/87766>. – Заглавие з титул. екрана.
78. Інформація з питань держфінконтролю та аудиту. Досвід зарубіжних країн [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=53826. – Офіційний сайт Міністерства фінансів України.
79. Каплун О. Контроль якості проведення аудиту ефективності / О. Каплун, С. Яцишин // Наукові записки. – Випуск 15. – 2006. – С.282-284.
80. Керівні принципи з аудиту державних фінансів : збірник базових документів INTOSAI. – К, 2003. – 123 с.
81. Ковалёв В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий : учебник / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова ; Всерос. заоч. финансово-экономический ин-т. – М. : ТК Велби-Проспект, 2008. – 424 с.
82. Коваль В. В. Організаційно-методичні засади програмно-цільового методу управління бюджетом на сучасному етапі розбудови України / В. В. Коваль // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 53. – С. 326-329.
83. Колчеева О. О. Организация и методика проведения аудита эффективности использования государственных ресурсов : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. эконом. наук : спец. 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика» / О. О. Колчеева ; ГОУ ВПО Всероссийский заочный финансово-экономический институт. – Москва, 2007. – 24 с.
84. Коноплицкий В. А. Економічний словник : тлумачно-термінологічний / В. А. Коноплицкий, Г. І. Філіна. – К. : КНТ, 2007. – 580 с.



85. Константинова, Н. А. Совершенствование механизма государственного финансового контроля как инструмента устойчивого социально-экономического развития регионов : дис. ... канд. эконом. наук : спец. 08.00.01 – Экономическая теория / Н. А. Константинова. Чувашский государственный университет имени И. Н. Ульянова. – Чебоксары, 2005. – 183 с.

86. Контроль і відповідальність // Контроль. – 2008. – № 3. – С. 6 - 13.

87. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158-р [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-%F0>. – Законодавство України.

88. Костенко Ю. О. Фінансове право України : навч. посіб. / Ю. О. Костенко. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 240 с.

89. Криницький І. Є. Моніторинг як метод фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. Є. Криницький. – Режим доступу : <http://intkonf.org/kand-yurid-n-krinitskiy-ie-monitoring-yak-metod-finansovogo-kontrolyu/>. – Заголовок з титул. екрану.

90. Кріп Г. М. Підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва в регіоні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.02 «Економіка сільського господарства і АПК» / Г. М. Кріп. – Суми, 2006. – 19 с.

91. Ливдар М. В. Програмно-цільовий метод складання бюджету / М. В. Ливдар // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 2. – С. 109-114.

92. Литвиненко Л. Система фінансового контролю у Франції: уроки для України [Електронний ресурс] / Л. Литвиненко // Збірник наукових праць Національної академії державного управління при Президентові України. – 2008. – № 1. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/zprnadu/2008_1/06%20Mechanics.pdf. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

93. Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс] : декларація ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) від 01.10.1977. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>. Офіційний сайт Рахункової палати України.

94. Ліщинська Л. Б. Оцінка ефективності державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Л. Б. Ліщинська, В. Г. Обштір. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/11_EISN_2011/Economics/7_84712.doc.htm. – Publishing house Education and Science.

95. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні : монографія / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – 240 с.

96. Мазур Я. Верховная контрольная палата Республики Польша (к истории вопроса) / Я. Мазур // Государство и право. – 1995. – № 6. – С. 100 - 110.

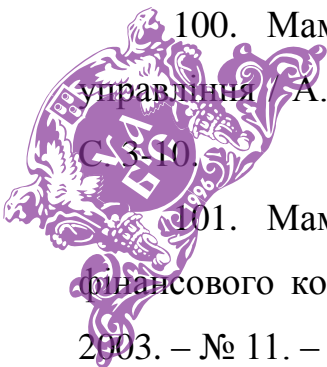
97. Макашина О. В. Бюджетирование, ориентированное на результат / О. В. Макашина // Вестник ИГЭУ. – 2008. – Вып. 1. – С. 1-5.

98. Максимова В. Ф. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / В. Ф. Максимова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции. – Житомир; Краматорск: Рута, 2005. – С. 339-349.

99. Мамишев А. В. Захід розпочав півстоліття тому (Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю виконання бюджетних програм) / А. В. Малишев // Фінансовий контроль. – 2004. – № 3. – С. 11–14.

100. Мамишев А. В. Зміст і призначення контролю в механізмі управління / А. В. Мамишев // Економіка. Фінанси. Право. – 2003. – № 3. – С. 3-10.

101. Мамишев А. В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом / А. В. Мамишев // Фінанси України. – 2003. – № 11. – С. 126-137.



102. Матеріали офіційного сайту INTOSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.intosai.org/en/portal/about_us/. – Заголовок з титул. екрану.

103. Медведєв Ю. Б. Підвищення ефективності виконання бюджетних програм в умовах економічної кризи [Електронний ресурс] / Ю. Б. Медведєв, С. М. Чимищенко, О. М. Чистик. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2009_25/medvedev.htm. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

104. Мексиканська декларація незалежності [Електронний ресурс] : XIX Конгрес INTOSAI, 2007. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1013545>. – Офіційний сайт Рахункової палати України.

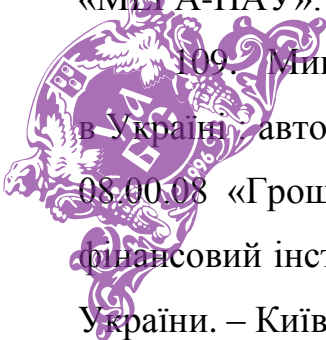
105. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн / В. Г. Мельничук // Фінансовий контроль. – 2002. – № 2. – С. 33 – 36.

106. Мельничук В. Фінансовий контроль в системі державного управління / В. Мельничук // Банківська справа. – 2002. – № 2 (44). – С. 26 - 36.

107. Мескон М. Х. Основы менеджмента : пер. с англ. / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 1992. – 702 с.

108. Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми : наказ Головки КРУ України від 02.04.2003 р. № 75. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0075501-03>. – Професійна юридична система «МЕГА-НАУ».

109. Микитюк І. С. Єдина система державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / І. С. Микитюк ; Науково-дослідний фінансовий інститут Академії фінансового управління Міністерства фінансів України. – Київ : [Б. В.], 2009. – 24 с.



110. Міжнародне співробітництво [Електронний ресурс] / Рахункова палата України. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1377824>. – Офіційний сайт Рахункової палати України.

111. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : пер. з англ. / [О. П. Ольховікова, О. В. Селезньов, О. О. Зеніна та ін.]. – Частина 1. – 2010 рр. – 842 с.

112. Мітюков І. О. Бюджетна реформа – основні напрямки вдосконалення бюджетної політики та політики держави у сфері публічних фінансів [Електронний ресурс] / І. О. Мітюков – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2010/Economics/74884.doc.htm – Publishing house Education and Science s.r.o.

113. Модернізація державного сектора: підзвітність і контроль [Електронний ресурс] // Тематичний огляд політики. – 2007. – Режим доступу: <http://www.center.gov.ua/publikaciyi-centru/tematiczni-brifi.html>. – Центр сприяння інституційного розвитку державної служби.

114. Монаєнко А. О. Фінансово-бюджетний контроль в механізмі державного регулювання територіального розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук за спеціальністю 25.00.02 «Механізми державного управління» / А. О. Монаєнко ; Гуманітарний університет «Запорізький інститут державного та муніципального управління». – Запоріжжя : [б. д.], 2006. – 20 с.

115. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія : у 3-х томах / С. В. Мочерний та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000 – 864 с.

116. Нагребельний В. П. Фінансове право України : навч. посіб. / В. П. Нагребельний, В. А. Чернадчук, В. В. Сухонос ; за заг. ред. В. П. Нагребельного ; Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України. – Українська академія банківської справи НБУ. – Суми : Університетська книга, 2004. – 320 с.



117. Национальная философская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.term.ru/dictionary/906/word/%CF%D0%C8%CD%D6%C8%CF>. – Заглавие с титул. экрана.

118. Нестругіна І. М. Організаційно-правові засади функціонування механізму державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / І. М. Нестругіна – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znpdduu/du/2011_194/n.htm. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

119. Ніконова В. Системи СААТ – новий інструментарій у проведенні аудиту [Електронний ресурс] / В. Ніконова // Фінансовий контроль. – 2007. – № 6. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/47644>. – Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України.

120. Новоселова Л. А. Господарське право : навч. посібник / Л. А. Новоселова и другие. – К. : Атіка, 2005. – 394 с.

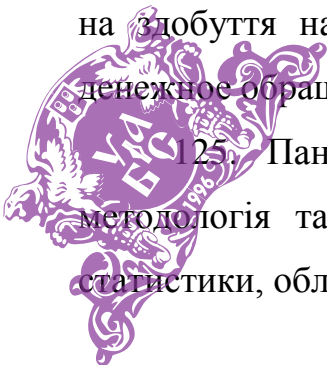
121. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): навч. посібник / В. М. Опарін. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : КНЕУ, 2001. – 240 с.

122. Опеньшев С. П. Сущность, цель, задачи и функции финансового контроля [Электронный ресурс] / С. П. Опеньшев, В. А. Жуков. – Режим доступа : <http://budgetrf.nsu.ru/Publications/Schpalata/1999/bulletin/schpal121999bull12-14-1.htm>. – Заглавие с титул. экрана.

123. Орлюк О. П. Фінансове право: навч. посібник / О. П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.

124. Павлова А. М. Эффективность государственного финансового контроля в условиях реформирования бюджетных отношений : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / А. М. Павлова. – Волгоград, 2006. – 20 с.

125. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В. П. Пантелеев; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.



126. Парушина Н. В. Концептуальные основы финансового контроля / Н. В. Парушина, Е. С. Амелина // Финансовый бизнес. – 2008. – № 4 – С. 29-36.

127. Пачковский М. Р. Организационные механизмы государственного финансового контроля научной сферы : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством / М. Р. Пачковский : Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова. – Москва, 2004. – 206 с.

128. Перевалов Ю. В. Эффективность деятельности приватизированных предприятий и отраслей : методические вопросы анализа / Ю. В. Перевалов, И. Е. Гимади, В. В. Добродей // Общество и экономика. – 1997. – № 9-10. – С. 23-26.

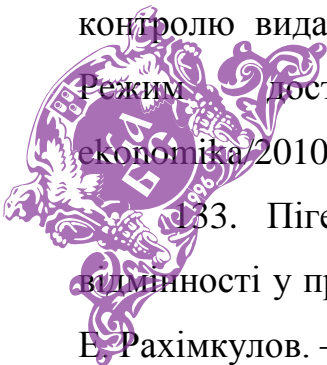
129. Петрачкова М. Впровадження аудиту ефективності у вітчизняну систему державного фінансового контролю та аудиту [Електронний ресурс] / М. Петрачкова, В. Коваленко – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/5_PNW_2010/Economics/59378.doc.htm. – Publishing house Education and Science s.r.o.

130. Петренко И. Я. Экономика сельского хозяйства : учеб. пособие для студ. с.-х. вузов по спец. 1715 «Экономика и организация сельского хозяйства» / И. Я. Петренко, П. И. Чужинов. – Алма-Ата : Кайнар, 1988. – 416 с.

131. Петренко П. «Чорні дірки» у державних фінансах / П. Петренко // Персонал : науковий журнал. – 2007. – № 3. – С. 12-17.

132. Письменна Т. В. Система показників ефективності бюджетного контролю видатків на освіту [Електронний ресурс] / Т. В. Письменна. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nznuoa/ekonomika/2010_15/7.pdf. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

133. Пігенко В. Парламентський контроль за бюджетом. Подібності і відмінності у практиці різних країн світу [Електронний ресурс] / В. Пігенко, Е. Рахімулов. – Режим доступу: http://www.pdp.org.ua/index.php?option=com_



content&view=article&id=866:177-a2-&catid=43:i--&Itemid=119. – Програма сприяння Парламенту П.

134. Планування місцевих бюджетів на основі програмно-цільового методу: навчальний посібник / [під заг. ред. І. Ф. Щербини] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи», USAID. – К., 2011. – 108 с.

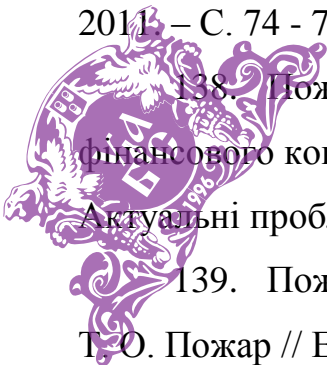
135. Пожар Т. О. Концепція побудови структури органів державного фінансового контролю на засадах новітнього державного врядування / Т. О. Пожар // Економіка і управління. – 2012. – № 2(9) – С. 42–46.

136. Пожар Т. О. Науково-методичні основи розвитку аудиту ефективності та контролю його якості як складових фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Т. О. Пожар // Проблеми управління соціально-економічним розвитком України : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів. – Харків : ХНЕУ, 2012. – С. 462-467. – 1 електрон. опт. диск (CD ROM). – Систем. вимоги: ПК: веб-браузер Internet Explorer версії 6.0 та вище або Firefox версії 2.0 та вище ; Acrobat Reader ; Windows Media Player.

137. Пожар Т. О. Роль програмно-цільового бюджетування в фінансово-бюджетному механізмі державного фінансового контролю / Т. О. Пожар // Методологія, методи та інструментарій фінансово-економічного та організаційно-правового регулювання за інноваційно-інвестиційною моделлю : матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференція 24-25 листопада 2011 р. / Міністерство фінансів України, Буковинська державна фінансова академія. – Чернівці : БДФА, 2011. – С. 74 - 76.

138. 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.

139. Пожар Т. О. Система контролю якості аудиту ефективності / Т. О. Пожар // Економіка і регіон. – 2012. – № 2(33). – С. 164–169.



140. Пожар Т. О. Сутність, функції і види державного фінансового контролю / Т. О. Пожар // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: збірник наукових праць : заснований у 1999 р./ Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України»; голов. ред. А. О. Єпіфанов. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2011. – Вип. 31. – С. 237-243 .

141. Пожар Т. О. Сучасний стан та проблеми фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю в Україні / Т. О. Пожар // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. – 2012. – № 1 (11). – С. 58-63.

142. Пожар Т. О. Теоретичні аспекти державного фінансового контролю / Т. Пожар // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник тез доповідей XI Всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 жовтня 2008 р.). – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2008. – Т.2. – С. 99 - 101.

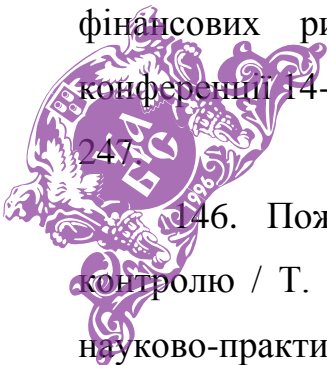
143. Пожар Т. О. Теоретичні передумови оцінки ефективності фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю / Т. О. Пожар // Механізм регулювання економіки. – 2011. – № 3(52). – Том 3. – С. 184–190.

144. Пожар Т. О. Фінансово-бюджетний механізм державного фінансового контролю в Україні / Т. О. Пожар // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 5. – Т. 4. – С. 91 - 95.

145. Пожар Т. Основні кроки в модернізації державного фінансового контролю / Т. Пожар // Банківська система України в Умовах глобалізації фінансових ринків : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції 14-15 жовтня 2010 р. – Черкаси : ЧІБС УБС НБУ, 2010.– С. 246 -

247.

146. Пожар Т. Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного контролю / Т. Пожар // Економіка & Держава : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції «Банківська система України в умовах



глобалізації фінансових ринків» (14-15 жовтня 2010 р.). –2010.– № 12. – С. 180 - 183.

147. Пожар Т. Сучасні міжнародні системи державного контролю і аудиту / Т. Пожар // Роль інновацій у підвищенні наявного потенціалу країни : матеріали міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. 14-15 грудня 2011 р. – Тернопіль : Крок, 2011. – Ч.2. – С. 148 - 149.

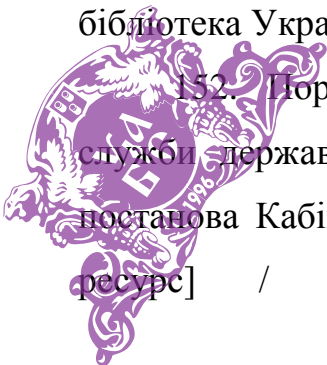
148. Пожар Т. О. Методичні аспекти оцінки ефективності фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю / Т. О. Пожар // Вісник Української академії банківської справи. – 2012. – № 1(32). – С. 32–36

149. Пожар Т. О. Напрямки реалізації програмно-цільового методу у фінансово-бюджетному механізмі державного фінансового контролю / Т. О. Пожар // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2012. – Вип. 34. – С. 252–260.

150. Пожар Т. О. Обґрунтування напрямків розвитку організаційної структури фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю України / Т. О. Пожар // Міжнародна банківська конкуренція: теорія і практика : зб. тез доповідей VII Міжнародної науково-практичної конференції (24–25 травня 2012 р.) : у 2 т. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2012. – Т. 2. – С. 154–156.

151. Пожарицкая И. М. Методологические основы государственного финансового аудита [Електронний ресурс] / И. М. Пожарицкая // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2008. – №1. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvfbi/2008_1/. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

152. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів : постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2007 № 698 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу:



<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=698>. – Законодавство України.

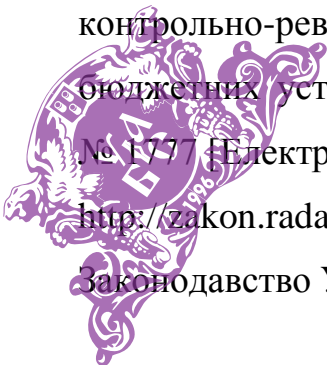
153. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні : Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12>. – Законодавство України.

154. Про затвердження Порядку проведення інспектування державною контрольно-ревізійною службою : постанова КМУ від 20.04.2006 № 550 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=550-2006-%EF>. – Законодавство України.

155. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу : <http://odoblktu.gov.ua/361.html>. – Офіційний сайт Державної фінансової інспекції в Одеській області.

156. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм : постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу : <http://pravo.levonevsky.org/bazaua09/postanov/sbor05/text05360.htm>. – Назва з титул. екрану.

157. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : постанова Кабінету Міністрів України від 31.12.2004 № 1777 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1777-2004-%EF>. – Законодавство України.



158. Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна : наказ Голов КРУ від 09.08.2002 № 168 [Електронний ресурс] Головне контрольно-ревізійне управління України. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0756-02,%20z0757-02,%20z0758-02,%20z0759-02,%20z0760-02,%20z0761-02,%20z0762-02,%20z0763-02,%20z0940-04>. – Професійна юридична система «МЕГА-НАУ».

159. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі : розпорядження КМУ від 14 вересня 2002 р. № 538-р [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=538-2002-p>. – Законодавство України.

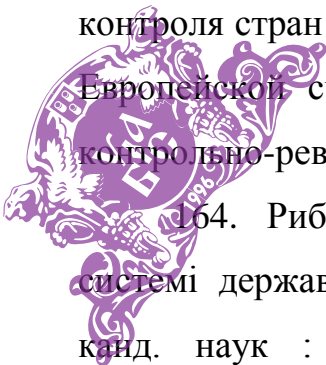
160. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : розпорядження КМУ від 24 травня 2005 р. № 158-р [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу: http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article?art_id=50176&cat_id=43247. – Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України.

161. Прядко В. В. Теоретико-методологічні аспекти ефективності сільськогосподарського виробництва / В. В. Прядко // Економіка АПК. – 2003. – № 10. – С. 69-77.

162. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцев. – 2-е изд., испр. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 424 с.

163. Резолюция руководителей высших органов финансового контроля стран Центральной и Восточной Европы, Кипра, Мальты, Турции и Европейской счетной палаты по работе экспертной группы «Качество в контрольно-ревизионной работе». – Бухарест, декабрь 2002 г.

164. Рибачук В. Л. Механізми вдосконалення фінансового контролю в системі державного управління: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук : спец. 25.00.02. «Механізми державного управління» /



В. Л. Рибачук ; Нац. акад. наук України, Рада по вивч. продукт. сил України. – К., 2009. – 20 с.

165. Рикардо Д. Сочинения. Начала политической экономии и налогового обложения : пер. с англ. / Д. Рикардо ; под ред. М. Н. Смит. – М. : Госполитиздат, 1955. – Том 1. – 360 с.

166. Рубан Н. І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.06.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / Н. І. Рубан ; Науково-дослідний фінансовий інститут Академії фінансового управління Міністерства фінансів України. – Київ : [Б. В.], 2006. – 24 с.

167. Рубан Н. І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетної програми / Н. І. Рубан // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 7 - 11.

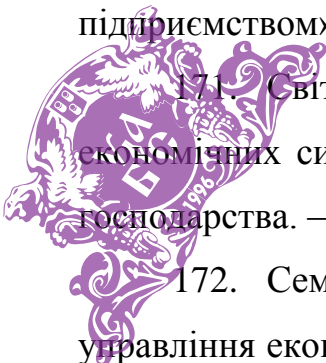
168. Рябухин С. Аудит эффективности государственного сектора экономики : курс лекций / С. Рябухин, С. Климантов. – М. : Триада, 2006. – 304 с.

169. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня доктора юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / Л. А. Савченко. – Харків, 2002. – 42 с.

170. Сагайдак Ю. А. Ефективність функціонування акціонерних товариств в економіці України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємством» / Ю. А. Сагайдак. – К., 2005. – 15 с.

171. Світлична Ю. В. Ефективність функціонування регіональних економічних систем / Ю. В. Світлична // Економіка будівництва і міського господарства. – 2007. – Т. 3. – № 1. – С. 31-38.

172. Семенко С. В. Критерії оцінки ефективності державного управління економічною безпекою у сфері контролю за якістю товарів, робіт



та послуг [Електронний ресурс] / С. В. Семененко. – Режим доступу : http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu_upravl/2011_3/30.pdf, – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

173. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні : макроекономічний аспект : монографія / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с.

174. Скоропад І. С. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування / І. С. Скоропад, Н. І. Пахолок // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вид. 21.3. – С. 263–268.

175. Соменков А. Когда деньги любят счет / А. Соменков // Президентский контроль. – 2000. – № 10. – С. 38.

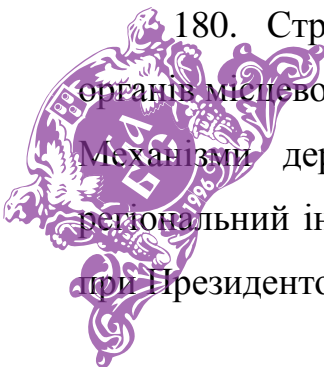
176. Степашин С. В. Государственный финансовый контроль: учеб. для вузов / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. – СПб. : Питер Принт, 2004. – 556 с.

177. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий обіг і кредит» / І. Б. Стефанюк ; Наук.-дослід. фінанс. ін-т при М-ві фінансів України. – К., 2002. – 16 с.

178. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль: проблеми ідентифікації й визначення системи / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 11 (168). – С. 12-19.

179. Стеченко Д. М. Управління регіональним розвитком : навч. посібник / Д. М. Стеченко. – К. : Вища школа, 2002. – 254 с.

180. Стрельцов В. Ю. Державний фінансовий контроль діяльності органів місцевого самоврядування : дис... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02 – Механізми державного управління / В. Ю. Стрельцов ; Харківський регіональний ін-т держ. управління, Національна академія держ. управління при Президентові України. - Х., 2005. - 210 с.



181. Сухарева Л. О. Сутнісний аналіз категорій «якість» та «ефективність» як основа визначення об'єктів оцінювання стану підсистеми бухгалтерського контролю / Л. О. Сухарева, А. М. Садекова // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки : матер. міжнар. наук.-практ. конф., 25 трав. 2007 р. – Донецьк : ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2007. – С. 31-34.

182. СФК 4610 «Управление качеством контрольных мероприятий» : решение Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 19 октября 2007 г. № 45К (563) // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2008. – № 9 (129).

183. Тарнай В. А. Особливості категоріального апарату аудиту адміністративної діяльності [Електронний ресурс] / В. А. Тарнай // Державне управління : удосконалення та розвиток. - Режим доступу : <http://www.dy.nauka.com.ua/index.php?operation=1&iid=173>. – Назва з титул. екрана.

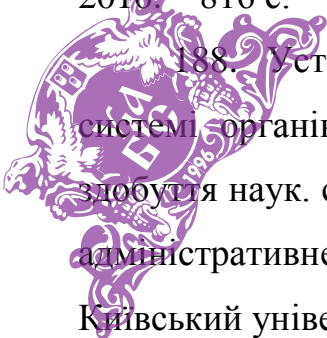
184. Терехов А. А. Аудит : монографія / А. А. Терехов. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 512 с.

185. Тлумачний словник сучасної української мови : Загальноживана лексика / за заг. ред. проф. В. С. Калашника. – Х. : ФОРМ Співак Т. К. – 2009. – 960 с.

186. Удачина І. Аудит ефективності - нова форма контролю [Текст] / І. Удачина // Справочник Економиста. – 2004. – № 9. – С. 20 - 24

187. Управління державним бюджетом України : підручник / колектив авторів ; [за загальною редакцією М. Я. Азарова]. – К. : Зовнішня торгівля, 2010. – 816 с.

188. Устинова І. П. Правовий статус органів фінансового контролю в системі органів державної виконавчої влади України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук. : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право» / І. П. Устинова ; Київський університет ім. Тараса Шевченка. – К., 1997. – 27 с.



189. Учебное пособие по аудиту эффективности использования государственных средств. – М. : Счетная палата Российской Федерации, 2004. – 126 с.

190. Федосов В. Бюджетный менеджмент: підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова ; ред. В. М. Федосов ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с.

191. Федосов В. М. Сутність і проблематика бюджетування: українські реалії / В. М. Федосов, Т. С. Бабич // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 3 - 23.

192. Федченко Т. В. Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Електронний ресурс] / Т. В. Федченко. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/77375.doc.htm. – Publishing house Education and Science s.r.o.

193. Финансовое право : учебник / [руководитель авт. коллектива и отв. ред. Н. И. Химичева]. – М. : БЕК, 1996. – 530 с.

194. Финансы : учебник для вузов / под. ред. Л. А. Дробозина ; Министерство общего и профессионального образования Российской Федерации. – М. : Юнити, 2001. – 527 с.

195. Фінанси : навч.-метод. посіб для самост. вивч. дисципліни / О. Р. Романенко, С. Я. Огородник, М. С. Зязюн, А. А. Славкова. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ. – 2003. – 387 с.

196. Фінанси : навчальний посібник / В. С. Загородський, О. Д. Вовчак, І. Г. Балагун, І. Р. Чуй. – 2-ге вид., стер. – К. : Знання, 2008. – 247 с.

197. Фінанси : підручник / С. І. Юрій [та ін.] ; ред. : С. І. Юрій, В. М. Федосов; Мін-во освіти і науки України. – К. : Знання, 2008. – 611 с.

198. Фінансове право України : навч. посіб. / за ред. Л. К. Воронової. – К. : Правова єдність, 2009. – 395 с.



199. Футоранська Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 151 - 158.

200. Хом'як Н. В. Організація та проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів органами Державної контрольно-ревізійної служби [Електронний ресурс] / Н. В. Хом'як. – Режим доступу : http://webmaster.btsau.net.ua/files/list/edition/ed_gnjsnarxna.pdf. Назва з титул. екрану.

201. Худавердієва В. А. Економічний механізм підвищення ефективності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.02 «Економіка сільського господарства і АПК» / В. А. Худавердієва. – Харків, 2006. – 23 с.

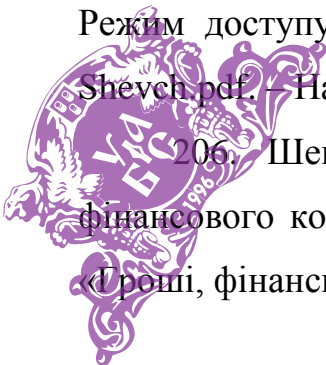
202. Цивак Ю. Ю. Удосконалення державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Ю. Ю. Цивак І. М. Корбка. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/34_NIEK_2010/Economics/74907.doc.htm. – Publishing house Education and Science.

203. Чугунов І. Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І. Я. Чугунов, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2009. – № 4. – С. 3-12.

204. Чумакова І. Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / І. Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 137-147.

205. Шевченко Н. В. Критерії та показники оцінки ефективності державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Н. В. Шевченко. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2011_2/18_Shevch.pdf. – Національна бібліотека України ім. Вернадського.

206. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Н. В. Шевченко. – Суми, 2011. – 260 с.



207. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): монографія / В. О. Шевчук. – К.: КДТЕУ, 1998. – 371 с.

208. Шелудько Р. М. Стан та шляхи підвищення економічної ефективності виробництва продукції скотарства в нових умовах господарювання (за матеріалами сільськогосподарських підприємств Харківської області) : автореф. дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.02 «Економіка сільського господарства і АПК» / Р. М. Шелудько. – Харків, 2002. – 19 с.

209. Шеремет А. Д. Методика фінансового аналізу / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулін. – М. : ИНФРА, 1996. – 172 с.

210. Шулико Е. В. Теоретические аспекты организации финансово-бюджетного контроля : монография / Е. В. Шулико. – Пенза : Информационно-издательский центр. – 2007. – 59 с.

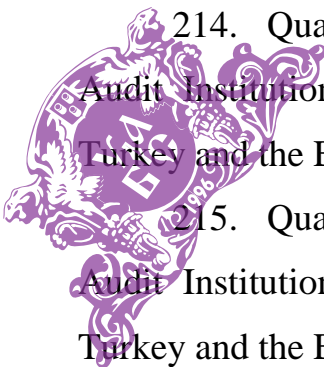
211. Шутов М. І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика): монографія / М. І. Шутов, В. А. Бабенко, Н. М. Стоянова. – Одеса : Юридична література, 2004. – 136 с.

212. International Organization of Supreme Audit Institutions Strategic Plan on 2005-2010 [Electronic resource]. – Access mode : http://www.intosai.org/en/portal/about_us/strategic_plan_of_intosai/. – Title from a home page.

213. Osborne D., Gaebler T. Reinventing Government. How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector. New York [et al.]: A Plume Book, 1992.

214. Quality in the Audit Process. Report to the Presidents of the Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries, Cyprus, Malta, Turkey and the European Court of Auditors. – Bucharest. – 2002. – December.

215. Quality in the Audit Process. Report to the Presidents of the Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries, Cyprus, Malta, Turkey and the European Court of Auditors. – Bucharest. – 2002. – December.



ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1 – Характеристика різних видів державного фінансового аудиту

Ознака	Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ	Аудит діяльності суб'єктів господарювання	Аудит виконання місцевих бюджетів	Аудит бюджетних програм
Нормативний документ	Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ та Методичні рекомендації [157]	Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання та Методичні рекомендації [155]	Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів та Методичні рекомендації [152]	Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм та Методичні рекомендації [156]
Ознака	Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ	Аудит діяльності суб'єктів господарювання	Аудит виконання місцевих бюджетів	Аудит бюджетних програм
Мета аудиту	Сприяння бюджетній установі в забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності та ефективності використання бюджетних ресурсів, формування достовірної фінансової звітності та організації внутрішньогосподарського контролю	Оцінка ефективності і законності управління майном, досягнення суб'єктом господарювання визначених цілей і задач	Оцінка формування і рівня виконання місцевого бюджету, встановлення причин, що негативно впливають на виконання місцевого бюджету	Оцінка ефективності виконання бюджетних програм, виявлення проблем і розробка пропозицій з підвищення ефективності ресурсів держави



Продовження таблиці А.1

Суб'єкт аудиту	Державний аудитор – посадова особа органу ДФСУ	Державний аудитор – посадова особа органу ДФСУ	Працівник органу ДФСУ, залучені спеціалісти	Працівник органу ДФСУ, залучені спеціалісти
Об'єкт аудиту	Управлінські рішення, планові, облікові документи, фінансова та статистична звітність та документація внутрішньогосподарського контролю	У документі не визначений	У документі не визначений	Бюджетні кошти, направлені на поповнення бюджетної програми
Способи та прийоми аудиту	Камеральна перевірка, моніторинг, обстеження	Перевірка, аналіз, анкетування, тестування отримання пояснень, звірка, обстеження, експертиза	Прийоми застосовуються в залежності від обставин (аналіз, порівняння, анкетування, отримання інформації від третіх осіб)	
Процес аудиту (етапи)	1. Підготовка до аудиту 2. Проведення аудиту 3. Дослідження річної фінансової звітності 4. Підготовка аудиторського звіту	1. Підготовка до аудиту 2. Вивчення об'єкту аудиту і складання програми перевірки 3. Перевірка факторів ризику 4. Підготовка аудиторського звіту	1. Підготовка до аудиту 2. Проведення аудиту 3. Реалізація результатів аудиту	
Форма звіту	Аудиторський звіт			
Базовий елемент аудиту	Визначення факторів ризику і оцінка їх можливого впливу на результати діяльності		Формування проблеми аудиту та визначення гіпотези аудиту	
Використання матеріалів аудиту	Аудиторський звіт направляється розпоряднику бюджетних коштів	Аудиторський звіт може бути направлений ВРУ, Секретаріату президента, КМУ, Міністерству фінансів	Аудиторський звіт направляється керівнику органу місцевого самоврядування та може бути оприлюднений	Аудиторський звіт може бути направлений ВРУ, Секретаріату президента, КМУ, органам державної влади та місцевого самоврядування і може бути оприлюднений

Джерело: [151]



Додаток Б

Таблиця Б.1 – Характеристика нормативно-правових документів, що регламентують порядок проведення аудиту ефективності

Нормативно-правовий документ	Характеристика
Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами Державної контрольно-ревізійної служби	Регламентує механізм складання і затвердження планів контрольно-ревізійної роботи органів державної контрольно-ревізійної служби; визначає терміни підготовки та порядок затвердження планів контрольно-ревізійної роботи
Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 2 «Планування державного фінансового контролю»	Визначає мету та основні вимоги до планування суб'єктами державного фінансового контролю заходів з контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна
Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 3 «Організація та виконання контрольних заходів»	Визначає основні засади організації та виконання суб'єктами державного фінансового контролю контрольних заходів у відповідності до повноважень, установлених законодавством
Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 4 «Документування результатів та формування матеріалів контрольних заходів, порядок їх опрацювання і використання»	Визначає загальні обов'язкові норми документування суб'єктами державного фінансового контролю результатів контрольних заходів, формування матеріалів контрольних заходів, їх опрацювання та використання
Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 5 «Здійснення контрольних заходів в умовах електронного зберігання і обробки інформації, яка підлягає дослідженню»	Визначає загальні засади здійснення контрольних заходів щодо суб'єктів господарювання, які застосовують засоби електронного зберігання і обробки інформації у фінансово-господарській діяльності, у веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності
Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 6 «Оцінка стану внутрішнього фінансового контролю»	Визначає мету та основні критерії оцінки стану внутрішнього фінансового контролю
Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 7 «Попередження правопорушень з боку суб'єктів державного фінансового контролю та їх посадових осіб»	Визначає загальні вимоги до заходів, спрямованих на попередження порушень суб'єктами державного фінансового контролю та їх службовими особами вимог законодавства з питань державного фінансового контролю, прав та законних інтересів суб'єктів господарювання і громадян

Продовження таблиці Б.1

Нормативно-правовий документ	Характеристика
Стандарт державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна № 8 «Оприлюднення результатів державного фінансового контролю»	Визначає форми оприлюднення інформації про результати державного фінансового контролю; порядок оприлюднення інформації про результати державного фінансового контролю; обмеження щодо оприлюднення інформації про результати державного фінансового контролю
Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	Регламентує механізм проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту, що полягає у перевірці та аналізі діяльності, фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, що отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно.

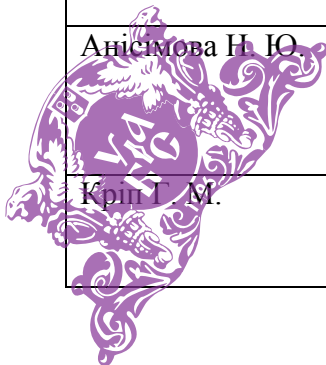
Державний вищий навчальний заклад
 «УКРАЇНЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ»
 НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ



Додаток В

Таблиця В.1 – Визначення поняття «ефективність» у науковій літературі

Автор	Трактування поняття
Іфтемічук В. С., Григорьев В. А., Маниліч М. І., Шутак Г. Д.	«... - це здатність приносити ефект, робити дію» [40]
Рікардо Д.	«... - відношення результату до певного виду витрат» [165].
Перевалов Ю., Гімаді І., Добродей В.	«... - неоднорідне поняття, що слід розглядати в двох аспектах: 1) результативність, 2) економічність» [128]
Зеленевський Я.	«... - один з основних критеріїв нормальної діяльності.» Він увів міру ефективності, яку можна визначити як відношення сумарної цінності фактичних результатів діяльності до очікуваної сумарної цінності відповідних цілей» [74].
Райзберг Б.А., Лозовський Л. Ш., Стародубцев Є. Б.	«... – відносний ефект, результативність процесу, операції, проекту, що визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що зумовили, забезпечили його здобуття» [162].
Мочерний С. В., Загородній А. Г.	«... – здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат» [115, 65].
Шеремет А. Д., Сайфулін Р. С.	«...– складна категорія, що характеризується результативністю роботи підприємства і рентабельністю його капіталу, ресурсів або продукції» [209].
Світлична Ю.	«... - відносний ефект, результативність процесу у порівнянні з витратами, що забезпечили його отримання» [171].
Ковальов В. В.	«... – відносний показник, що порівнює отриманий ефект з витратами або ресурсами, використаними для досягнення цього ефекту» [81].
Мескон М. Х., Альберт М., Хедоурі Ф.	«... – внутрішня ефективність, економічність, що вимірює найкраще використання ресурсів» [107].
Коноплицький В. А., Філіна Г. І.	«... – співвідношення між результатами й витратами, що понесені для досягнення цих результатів. При цьому в ідеалі очікується максимум продукції при мінімумі витрат. У реальності ж більша кількість продукту, що одержана при даному рівні витрат, означає підвищення ефективності, і навпаки, менший обсяг продукту, отриманий при заданій величині витрат, свідчить про зниження ефективності» [84].
Анісімова Н. Ю.	«...– виражаючи комбіновану дію сукупності тих чи інших інновацій на фінансово-економічний стан господарюючого суб'єкта, коли загальний ефект перевищує суму результатів дії на виробництво (діяльність) кожної інновації окремо» [4].
Кріп Г. М.	«...– виражає здатність виробничої діяльності забезпечувати певний ефект, який визначається як відношення результату до витрат, пов'язаних з його одержанням» [90].



Продовження таблиці В.1

Автор	Трактування поняття
Сагайдак Ю. А.	«...– визначається як досягнення максимально можливого результату з найменшими затратами потенціалу за визначений проміжок часу. У загальному значенні ефективність є результатом співставлення та співвідношення затрат та результатів, тобто визначення ефективності полягає в оцінці результатів діяльності» [170].
Худавердієва В. А.	«...– визначається як відношення результатів (споживча вартість, валова та кінцева продукція тощо) виробництва до витрат (ресурсів) за двома принципами: 1) максимального корисного ефекту (найбільш повне задоволення потреб членів суспільства при наявних ресурсах) і 2) мінімальних витрат (найменші затрати живої і уречевленої праці на одиницю продукції)» [201].
Шелудько Р. М.	Розглядає ефективність як соціально-економічну категорію, яка охоплює всі стадії відтворювального процесу – виробництво, розподіл, обмін та споживання [208].
Прядко В. В.	«...– досягнення максимально корисного кінцевого результату при мінімізації витрат (ресурсів), що зумовили цей результат» [161].
Анісімова О. В.	«... – це економічна категорія, що представляє собою сукупність економічних відносин з приводу відношення ефекту до витрат ресурсів понесених на його отримання в таких аспектах: 1) максимальна величина ефекту при заданій величині витрат ресурсів; 2) задана величина ефекту при мінімальній величині витрат ресурсів» [5].



Додаток Г

Таблиця Г.1 – Визначення поняття «ефективність контролю» у науковій літературі

Автор	Трактування поняття
Андреев В. Д.	«... – співвідношення досягнутого органом контролю результату та поставленої перед ним мети, досягнення цієї мети з найменшими витратами часу, сил і коштів» [2].
Виговська Н. Г.	«...– взаємодія із суспільним виробництвом, при якій забезпечується не просто його позитивний вплив на економічні процеси, а певне порівняння результатів з витратами, обумовлене нормою ефективності суспільного виробництва в цілому» [33].
Максімова В. Ф.	«...– ступінь доцільності контролю, тобто цінності інформації, отриманої в результаті контролю, яка залежить від його достовірності, своєчасності, від вартості витрат на створення засобів контролю, його проведення і обробку результатів» [98].
Пантелєєв В. П.	«...– досягнення позитивного результату, який є наслідком здійснення контролю; інтегрованою ознакою якості контролю та його характеристичних властивостей» [125].
Сухарева Л. О.	Якість підсистеми бухгалтерського контролю визначається ступенем досконалості організації та ефективності функціонування підсистем бухгалтерського контролю. Якість підсистеми бухгалтерського контролю слід визначити рівнем осмислення основної мети системи управління підприємством, віддзеркаленням її вимог у політиці (філософії) контролю, тобто якістю підсистеми бухгалтерського контролю, віддзеркалює цільову орієнтацію організації та функціонування підсистеми бухгалтерського контролю [181].
Шевчук В. О.	«...– ступінь пристосованості контролю до розв'язання певної проблеми у визначених умовах; здатність контролю до вирішення певного завдання» [207].



Додаток Д

Таблиця Д.1 – Аналіз критеріїв ефективності державного фінансового контролю у сучасній літературі

Критерії оцінки ефективності ДФК	Виговська В. Г. [33]	Пантелєєв В. П. [125]	Мескон М. Х., Альберг М., Хедоурі Ф. [107]	Терехов А. А. [184]	Шевчук В. О. [207]	Андрєєв В. Д. [2]	Мамішев А. [100]	Дефліс Ф. Л. [7]	Аренс А., Лоббелс Дж. [6]	Голяш І., Будник Л. [42]	Павлова А. М. [124]	Симоненко В. К. [173]	Колчєєва О. О. [83]	Басанцов І. В. [21]	Письменна Т.В. [132]	Шевченко Н. В. [205]
Динамічність														+		+
Результативність	+	+				+					+	+	+	+	+	+
Дієвість	+	+				+					+	+		+	+	+
Економічність	+		+			+					+	+	+	+	+	+
Інтенсивність														+		+
Продуктивність													+			
Доцільність		+														
Рівень ризику						+		+	+							
Виявлення резервів										+						

Продовження таблиці Д.1

Критерії оцінки ефективності ДФК	Виговська В. Г. [33]	Пантелєєв В. П. [125]	Мескон М. Х., Альберт М., Хедоурі Ф. [107]	Терехов А. А. [184]	Шевчук В. О. [207]	Андрєєв В. Д. [2]	Мамішев А. [100]	Дерфіз Ф. Л. [7]	Аренс А., Лоббек Дж. [6]	Голяш І., Будник Ж. [42]	Павлова А. М. [124]	Симоненко В. К. [173]	Колчєєва О. О. [83]	Басанцов І. В. [21]	Письменна Т.В. [132]	Шевченко Н. В. [205]
Оптимальність					+											
Цільова спрямованість					+											
Внутрішня спрямованість					+											
Збалансованість					+											
Витрати на контроль																
Професійні експертні рекомендації							+									



Державний вищий навчальний заклад
 "УКРАЇНЬСЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СПРАВИ"
 НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ
 State Higher Educational Institution
 "UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING"
 OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE

Додаток Е

Таблиця Е.1 – Аналіз підходів до систематизації показників ефективності державного фінансового контролю

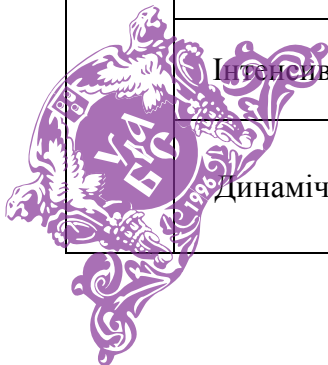
Автор	Критерій	Показник
1	2	3
Колчєєва О. О. [83]	Результативність	1. Результати щодо досягнення встановлених цілей і виконання поставлених завдань: - обсяг коштів, використаних з порушеннями законодавства; - обсяг неефективно використаних коштів; - обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням; - кількість підготовлених подань і приписів. 2. Порівняння досягнутих результатів з законодавчо затвердженими.
	Продуктивність	1. Результати виробничої діяльності: - кількість виконаних подань та приписів; - обсяг коштів, повернутих до державного бюджету; - обсяг коштів, повернутих на бюджетні рахунки організацій.
	Економічність	1. Організація управлінської діяльності, її відповідність основним принципам, методам і практиці: - обсяг коштів, витрачених на здійснення фінансового контролю; - обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю на підготовку матеріалів для перевіряючих.
Басанцов І. В. [21]	Результативність	- виявлений обсяг коштів, використаних з порушеннями законодавства; - виявлений обсяг неефективно використаних коштів; - виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням; - кількість підготовлених подань і розпоряджень.
	Цілісність	- кількість виконаних подань і розпоряджень; - обсяг коштів, повернутих до державного і місцевих бюджетів і на бюджетні рахунки організацій; - кількість структурних перетворень в економіці, міністерствах, відомствах і на підприємствах, здійснених за поданнями фахівців; - збільшення прибуткової частини бюджету або економії його видаткової частини, отримані за поданнями фахівців; - кількість поправок до чинного законодавства; - кількість постанов Уряду, ухвалених за поданням фахівців; - кількість рішень (накази, розпорядження, нормативні акти), ухвалених за поданнями фахівців; - кількість кримінальних справ, заведених за матеріалами проведених ревізій та перевірок.
	Економічність	- обсяг коштів, витрачених на здійснення фінансового контролю; - обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю, що перевіряється, на підготовку матеріалів для перевіряючих; - рівень економічності - співвідношення отриманого

Продовження таблиці Е.1

1	2	3
Басанцов І. В. [21]		економічного ефекту від реалізації подань до витрат на утримання органу, що контролює.
	Інтенсивність	<ul style="list-style-type: none"> - кількість контрольних заходів (на одного фахівця, відділ, аудиторський напрямок, орган, що контролює); - обсяг перевірених коштів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює); - кількість перевірених об'єктів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює).
	Динамічність	<ul style="list-style-type: none"> - рівень результативності контрольних заходів: співвідношення кількості подань (розпоряджень) до кількості контрольних заходів; - рівень ефективності контрольного заходу: співвідношення обсягу коштів, використаних з порушенням діючого законодавства, до загального обсягу перевірених коштів; - рівень жорсткості контролю: відношення обсягу прийнятих санкцій до обсягу коштів, використаних не за цільовим призначенням; - рівень дієвості подань (розпоряджень): співвідношення кількості виконаних подань (розпоряджень) до загальної кількості направлених подань (розпоряджень); - рівень ефективності подань (розпоряджень): співвідношення обсягу коштів, повернутих до бюджету і на бюджетні рахунки, до загального обсягу коштів, використаних не за цільовим призначенням; співвідношення кількості прийнятих поправок, постанов, нормативних актів до кількості надісланих пропозицій поправок до законів, постанов, нормативних актів; - рівень макроефективності контрольної діяльності: співвідношення додаткових надходжень до бюджету (економії) бюджетних коштів до витрат на утримання контрольних служб
Виговська Н. Г. [34]	Результативність	<ul style="list-style-type: none"> - виявлений обсяг коштів, використаних з порушенням законодавства; - виявлений обсяг неефективно використаних коштів; - виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням
	Дієвість	<ul style="list-style-type: none"> - кількість виконаних розпоряджень за результатами контролю; - обсяг коштів, повернутих до бюджету та на бюджетні рахунки організації; - збільшення доходної частини бюджету або економії його витратної частини; - кількість рішень (наказів, розпоряджень, нормативних актів), прийнятих за результатами контролю; - кількість кримінальних справ, відкритих за результатами контролю
	Економічність	<ul style="list-style-type: none"> - обсяг коштів, витрачених на проведення господарського контролю; - обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю, що перевіряє, на підготовку матеріалів для перевіряючих; - рівень економічності – відношення отриманого економічного ефекту від реалізації контрольних заходів до витрат на утримання органу контролю

Продовження таблиці Е.1

1	2	3
Письменна Т.В. [132]	Результативність	<ul style="list-style-type: none"> - виявлений обсяг коштів, які використані з порушенням чинного законодавства; - виявлений обсяг неефективно використаних коштів; - кількість виявлених адміністративних правопорушень та оформлених протоколів за ними.
	Дієвість	<ul style="list-style-type: none"> - кількість виконаних приписів згідно з оформленими протоколами про адміністративні правопорушення; - обсяг коштів, повернутих до Державного бюджету та на бюджетні рахунки організацій; - кількість втілених пропозицій Рахункової палати; - збільшення дохідної чи забезпечення економії видаткової частини бюджету; - кількість зроблених поправок до чинного законодавства; - кількість постанов Кабінету Міністрів України, прийнятих за висновками Рахункової палати; - кількість рішень (наказів, розпоряджень, нормативних актів), прийнятих за висновками Рахункової палати; - кількість кримінальних справ, відкритих за висновками Колегії Рахункової палати
	Економічність	<ul style="list-style-type: none"> - обсяг коштів, витрачених на здійснення державного фінансового контролю; - обсяг коштів, витрачених підконтрольним об'єктом на підготовку матеріалів для вповноважених на перевірку осіб; - рівень економічності як відношення отриманого економічного ефекту від реалізації висновків і пропозицій Рахункової палати до витрат на її утримання
Шевченко Н. В. [205]	Результативність	<ul style="list-style-type: none"> - виявлений обсяг коштів, використаних з порушеннями законодавства; - виявлений обсяг неефективно використаних коштів; - виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням; - кількість підготовлених актів ревізій і приписів тощо.
	Дієвість	<ul style="list-style-type: none"> - кількість виконаних приписів; - обсяг коштів, повернутих у бюджет; - обсяг збільшення дохідної частини бюджету або економії його видаткової частини; - кількість рішень (наказів, розпоряджень); - кількість кримінальних справ; - кількість справ про адміністративні порушення тощо
	Економічність	<ul style="list-style-type: none"> - обсяг фінансування контролюючого органу; - обсяг коштів, витрачених на здійснення контрольних заходів; - обсяг коштів, витрачених на підготовку матеріалів для перевіряючих; - рівень економічності тощо
	Інтенсивність	<ul style="list-style-type: none"> - кількість контрольних заходів (на одного інспектора, інспекцію); - кількість перевірених підконтрольних об'єктів (одним інспектором, інспекцією) та ін.
	Динамічність	<ul style="list-style-type: none"> - рівень результативності контрольних заходів; - рівень ефективності контрольних заходів; - рівень жорсткості фінансового контролю; - рівень дієвості результатів контролю тощо.



Додаток Ж

Таблиця Ж.1 – Аналіз підходів до розрахунку показників ефективності державного фінансового контролю

Автор	Коефіцієнт	Розрахунок
1	2	3
Басанцов І. В. [21]	коефіцієнт інтенсивності роботи фахівця (КИК)	$КИК = K_k / K_f$ де, K_k - кількість проведених контрольних заходів K_f - кількість контрольних заходів, проведених в цілому за структурним підрозділом
	коефіцієнт результативності контролю (КР)	$КР = O_n / O_p$ де, O_n - обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений при проведенні контрольного заходу; O_p - обсяг перевірених коштів.
	коефіцієнт реалізації контролю (КРК)	$КРК = K_p / K_k$ де, K_p - кількість подань, підготовлених за підсумками контрольних заходів
	коефіцієнт окупності роботи (КОР)	$КОР = O_{kd} / O_{zk}$ де O_{zk} - обсяг затрачених коштів на утримання фахівця O_{kd} - обсяг коштів, повернутих до державного бюджету за підсумками контрольних заходів.
Симоненко В. [173]	коефіцієнт інтенсивності роботи контролера (ЮР)	$ЮР = K_n / K_f$ де K_n - кількість контрольних заходів, які проведені контролером; K_f - кількість контрольних заходів, що проведені структурним підрозділом чи органом контролю в цілому.
	коефіцієнт результативності контролю (КР)	$КР = O_n / O_p$ де O_n - обсяг нецільового використання бюджетних коштів, виявлений за результатами контрольного заходу; O_p - обсяг коштів, підданих перевірці.
	коефіцієнт дієвості контролю (КДК)	$КДК = O_{sf} / O_n$ де O_{sf} - обсяг коштів, повернутих до Державного бюджету за результатами контрольних заходів; O_n - обсяг нецільового використання бюджетних коштів, виявлений за результатами контрольних заходів.
Жовнір І. О. [163]	коефіцієнт окупності роботи контролера (КОР)	$КОР = O_{sf} / O_{uk}$ де O_{sf} - обсяг коштів, повернутих до Державного бюджету за результатами контрольних заходів, у розрахунку на одного контролера; O_{uk} - обсяг коштів, витрачених на утримання контролера.
	коефіцієнт інтенсивності роботи фахівця (КІК)	$КІК = K_k / K_f$ де, K_k - кількість перевірок проведених ревизором; K_f - кількість перевірок проведених в цілому підрозділом.



Продовження таблиці Ж.1

1	2	3
Жовніренко О. В. [63]	коефіцієнт результативності контролю (КР)	$КР = О_n / О_ш$ де, $О_n$ – об’єм нецільового використання засобів державного бюджету, виявлений при проведенні контрольного заходу; $О_ш$ - сума нарахована штрафом в об’ємі проведених заходів.
	коефіцієнт дійсності контролю (КДК)	$КДК = О_{кп} / О_{нв}$ де, $О_{кп}$ – об’єм засобів, повернених в державний бюджет по закінченню контрольних заходів; $О_{нв}$ – об’єм нецільового використання засобів державного бюджету, виявлених при проведенні контрольного заходу.
	коефіцієнт окупності роботи (КОР)	$КОР = О_{кп} / О_{ур}$ де, $О_{кп}$ - об’єм засобів, повернених в державний бюджет по закінченню контрольних заходів; $О_{ур}$ - об’єм засобів, затрачених на утримання ревізорів.
Барабаш Н. [12]	коефіцієнт інтенсивності роботи перевіряючої особи (КІК)	$КІК = К_k / К_f$ де, $К_k$ - кількість перевірок, проведених ревізором; $К_f$ - кількість перевірок, проведених в цілому підрозділом.
	коефіцієнт результативності контролю (КР)	$КР = О_n / О_p$ де, $О_n$ – обсяг виявлених порушень, виявлених при перевірці контрольного заходу; $О_p$ - обсяг перевірених коштів.
	коефіцієнт дієвості контролю (КДК)	$КДК = О_{сф} / О_p$ де, $О_{сф}$ обсяг засобів, повернених в державний бюджет по закінченню контрольних заходів.
	коефіцієнт окупності роботи (КОР)	$КОР = О_{сф} / О_з$ де $О_з$ - об’єм засобів, затрачених на утримання інспектора.
Ліщинська Л. Б., Обштір В. Г. [94]	коефіцієнт інтенсивності роботи перевіряючої особи (КІК)	$КІК = К_k / К_f$ де $К_f$ – кількість контрольних заходів, проведених у цілому по структурному підрозділу; $К_k$ – кількість контрольних заходів, проведених окремою перевіряючою особою.
	коефіцієнт результативності контролю (КР)	$КР = О_n / О_p$ де $О_n$ – обсяг виявлених порушень; $О_p$ – обсяг перевірених коштів
	коефіцієнт дієвості контролю (КДК)	$КДК = О_{сф} / О_p$ де $О_{сф}$ – обсяг коштів, повернених до бюджету за результатами контрольних заходів
	коефіцієнт окупності роботи (КОР)	$КОР = О_{сф} / О_з$ $О_з$ – обсяг затрачених коштів на утримання інспектора.
Дрозд П., Шевчук В. [60]	сукупний ризик здійснення неефективного контролю (СРЗнк)	$СРЗнк = Р_{підк} * Р_{нвкд} * Р_{нвок}$ де $Р_{підк}$ - ризик помилкової ідентифікації суб'єктів контролю; $Р_{нвкд}$ - ризик неякісного виконання контрольних дій; $Р_{нвок}$ - ризик неправильного вибору об'єктів контролю.

Продовження таблиці Ж.1

1	2	3
Дементьев Д. [49]	Рівень відшкодування фінансових порушень (ПВ фп)	$PВфп = (ВФП/ФП) * 100\%$ де ВФП - сума відшкодованих фінансових порушень, ФП - сума виявлених фінансових порушень
	Рівень відшкодування недостач (ПВн)	$PВн = (СП / ДП) * 100\%$ де СП - сума стягнених податків і санкцій до бюджету; ДП - сума донарахованих податків за результатами камеральних або виїзних перевірок
	показник повернення сум до бюджету на одного ревізора (ЕР)	$ЕР = СП / ЧР$ де СП - стягнені податки та санкції до бюджету; ЧР - чисельність ревізорів
Шуліко О. [210]	коефіцієнт ефективності роботи контролера (Ерк)	$Ерк = Св / Зк$ де Св - виявлена сума нецільового та незаконного витрачання коштів у розрахунку на одного контролера; Зк - затрати на утримання одного контролера.
	рівень повноти виконання органом фінансового контролю функцій (Р)	$P = (Ффакт / Ф) * 100\%$, де Ф факт - кількість фактично виконуваних органом фінансового контролю функцій; Ф - кількість функцій, належних до виконання органом фінансового контролю.



Додаток И

Таблиця И.1 – Показники, у яких конкретизується критерій дієвості механізму ДФК

ПОКАЗНИКИ	2008		2009		2010	
	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість
Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі:	x	16376		16376	x	15392
Обсяг охоплених ревізіями, перевітками державних закупівель та комісійними перевірками фінансових та матеріальних ресурсів	428681187,31	x	444691014,75		720351154,14	x
ВІДОМОСТІ ПРО ВИЯВЛЕНІ ФІНАНСОВІ ПОРУШЕННЯ						
1. Недоотримано фінансових ресурсів (всього)	10792	1275214,67	1458984,39	11266	2533711,87	10034
2. Проведення витрат з порушенням законодавства (всього), у тому числі:	13935	2427870,98	1976554,39	13473	32593295,28	12275
- нецільові витрати державних ресурсів(всього), у тому числі:	2954	264672,75	313064,53	2644	3067871,54	1727
3. Виявлено втрат в наслідок неефективних управлінських дій	3	13401978,69	5099021,62	5120		
ВЖИТІ ЗАХОДИ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ, всього						
1. Кількість направлених інформацій про результати ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок для прийняття управлінських рішень	x	20298	x	19428	x	17416
2. Кількість наданих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів	x	3768	x	4575	x	3756
3. Кількість поданих органами ДКРС висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій та нарахування платежів	x	12483	x	12194	x	9381
5. Направлено до суду протоколів про адміністративне порушення за порушення законодавства про бюджетну систему (ст. 164-12 КУпАП)	x	2361	x	2292	x	1623
6. Направлено до суду протоколів про адміністративне порушення за порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти (ст. 164-14 КУпАП)	x	1591	x	1154	x	1547
7.1. Пред'явлено позовів до суду щодо відшкодування винними особами втрат фінансових і матеріальних ресурсів	456493,40	875	407169,49	965	556565,87	958

Продовження таблиці И.1

РЕАЛІЗАЦІЯ ВЖИТИХ ЗАХОДІВ ЗА РЕЗУЛЬТАТАМИ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ						
1. Прийнято управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок	x	19055	x	17558	x	15127
1.1. Притягнуто до дисциплінарної відповідальності осіб	x	10368	x	10990	x	8242
1.2. Притягнуто до матеріальної відповідальності осіб	x	3985	x	2839	x	2503
1.3. Звільнено із займаних посад	x	100	x	109	x	96
2. Прийнято управлінських рішень за результатами державних фінансових аудитів	x	1397	x	1349	x	922
3. Кількість врахованих пропозицій за результатами державних фінансових аудитів	x	3343			x	3031
4. Призупинено бюджетних асигнувань	x	1477	x	1927	x	1435
5. Зупинено операцій з бюджетними коштами	x	5703	x	6027	x	4985
6. Зменшено бюджетних призначень / асигнувань розпорядникам бюджетних коштів	76874,05	3000	66272,36	2885	57532,10	1805
3.4. Прийнято вимог про повернення використаної не за цільовим призначенням суми субвенції	216,45	23	183,42	13	157,45	10
3.6. Стягнуто податковим органом в дохід бюджету за матеріалами органів ДКРС	1335,66	130	1133,20	97	1946,26	88
4. Кількість кримінальних справ, порушених за матеріалами ревізій, перевірок державних закупівель та комісійних перевірок (всього)	x	843	x	939	x	1433
5.1. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 164-2, 166-6 КУпАП)	796,04	29561	5390,48	34258	5101,43	29486
5.2. Фактично внесено адміністративних штрафів (ст. 164-2, 166-6 КУпАП)	879,88	x	5291,58	x	4839,50	x
6.1. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 164-12 КУпАП)	4529,18	909	610,47	1155	426,19	811
6.2. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 164-14 КУпАП)	4286,01	471	856,25	368	929,43	317

Продовження таблиці И.1

6.3. Фактично внесено адміністративних штрафів (ст. 164-12, 164-14 КУпАП)	490,21	x	1055,48	x	945,37	x
ВІДОМОСТІ ПРО СТАН УСУНЕННЯ ФІНАНСОВИХ ПОРУШЕНЬ						
1. Надійшло фінансових ресурсів (всього), у тому числі:	259905,14	11500	437521,25	12189	691663,00	11130
- до загального фонду бюджету	62455,76	2495	41119,22	2718	47690,00	2118
- до спеціального фонду бюджету	75164,87	3016	79085,93	3170	71915,11	2523
2. Відшкодовано і поновлено витрат фінансових і матеріальних ресурсів (всього), у тому числі:	1017062,33	15982	1008844,63	15692	1059764,48	14253
2.1. Нецільових витрат державних ресурсів (всього), у тому числі:	154330,94	2840	91117,24	2627	135977,89	1718
2.2. Незаконних витрат (всього),	818748,28	15370	900448,05	15170	896185,13	13815
2.3. Недостач (всього),	43983,12	3166	17279,34	3008	27601,46	2369



State Higher Educational Institution
 "UKRAINIAN ACADEMY OF BANKING
 OF THE NATIONAL BANK OF UKRAINE"
 Державний вищий навчальний заклад
 "УКРАЇНЬКА АКАДЕМІЯ БАНКІВСЬКОЇ СЛУЖБИ
 НАЦІОНАЛЬНОГО БАНКУ УКРАЇНИ"

Додаток К

Таблиця К.1 - Результати статистичного аналізу залежності Е від d_1 та d_2 за період 2004 – 2006 роки

	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	3061,20	7759,02	0,39	-95526,47	101648,87
d_1	0,00	0,00	65535,00	0,00	0,00
d_2	0,05	0,01	3,99	-0,11	0,22

Таблиця К.2 - Результати статистичного аналізу залежності Е від d_1 та d_2 за період 2005 – 2007 роки

	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	-4050,34	6774,79	-0,60	-90132,16	82031,48
d_1	0,00	0,00	65535,00	0,00	0,00
d_2	0,06	0,01	7,32	-0,04	0,16

Таблиця К.3 - Результати статистичного аналізу залежності Е від d_1 та d_2 за період 2006 – 2008 роки

	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	-2696,14	8519,81	-0,32	-110950,58	105558,30
d_1	0,00	0,00	65535,00	0,00	0,00
d_2	0,06	0,01	7,42	-0,04	0,16

Таблиця К.4 - Результати статистичного аналізу залежності Е від d_1 та d_2 за період 2007 – 2009 роки

	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	10427183,29	0,00	65535,00	10427183,29	10427183,29
d_1	351,30	0,00	65535,00	351,30	351,30
d_2	2,98	0,00	65535,00	2,98	2,98

Таблиця К.5 - Результати статистичного аналізу залежності Е від d_1 та d_2 за період 2008 – 2010 роки

	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	-4876767,48	0	65535	-4876767,48	-4876767,48
d_1	168,3531176	0	65535	168,3531176	168,3531176
d_2	1,365401427	0	65535	1,365401427	1,365401427



Додаток Л

Таблиця Л.1 - Результати статистичного аналізу залежності D від d_1 та d_2 за період 2004 – 2006 роки

	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	19020,66	5,85E-14	3,25E+17	19020,66	5,85E-14
d_1	0	0	65535	0	0
d_2	-0,002072	9,78E-20	-2,1E+16	-0,002072	9,78E-20

Таблиця Л.2 - Результати статистичного аналізу залежності D від d_1 та d_2 за період 2005 – 2007 роки

	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	19020,66	8,08E-14	2,36E+17	19020,66	19020,66
d_1	0	0	65535	0	0
d_2	-0,002072	9,78E-20	-2,1E+16	-0,00207	-0,00207

Таблиця Л.3 - Результати статистичного аналізу залежності D від d_1 та d_2 за період 2006 – 2008 роки

	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	19020,66	1,03E-13	1,84E+17	19020,66	19020,66
d_1	0	0	65535	0	0
d_2	-0,002072	9,78E-20	-2,1E+16	-0,00207	-0,00207

Таблиця Л.4 - Результати статистичного аналізу залежності D від d_1 та d_2 за період 2007 – 2009 роки

	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	129284	0	65535	129284	129284
d_1	-3,721734	0	65535	-3,72173	-3,72173
d_2	-0,032884	0	65535	-0,03288	-0,03288

Таблиця Л.5 - Результати статистичного аналізу залежності D від d_1 та d_2 за період 2008 – 2010 роки

	Коефіцієнти	Стандартна похибка	t-статистика	Нижні 95%	Верхні 95%
Y-перетин	129284	0	65535	129284	129284
d_1	-3,721734	0	65535	-3,72173	-3,72173
d_2	-0,032884	0	65535	-0,03288	-0,03288

