НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ
ДУ «ІНСТИТУТ РЕГІОНАЛЬНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ
ІМ. М. І. ДОЛІШНЬОГО НАН УКРАЇНИ»

На правах рукопису

ПІХОЦЬКИЙ ВОЛОДИМИР ФЕДОРОВИЧ

УДК 336.148.477

«Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики»

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

ДИСЕРТАЦІЯ
на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук

Науковий консультант:
доктор економічних наук, професор,
член–кореспондент НАН України
Загорський Володимир Степанович

Львів – 2015

Перелік умовних позначень

ДФК – державний фінансовий контроль;

ВОФК – вищий орган фінансового контролю;

ВОКДФ – вищий орган контролю державних фінансів;

ВОДФК – вищий орган державного фінансового контролю;

ДФСУ – Державна фіскальна служба України;

КРУ – Контрольно–ревізійне управління;

ДФІУ – Державна фінансова інспекція України;

ДКСУ – Державна казначейська служба України;

РП – Рахункова палата;

ДМС – Державна митна служба;

ЄСДФК – єдина система державного фінансового контролю;

INTOSAI – Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю;

EUROSAI – Європейська організація вищих органів фінансового контролю.

ЗМІСТ

ВСТУП ……. 5

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО–МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ…….. 20

1.1. Сутність, функції, класифікація, завдання, принципи державного фінансового контролю у суспільстві…… 20

1.2. Еволюція розвитку державного фінансового контролю…… 47

1.3. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні……. 87

Висновки до розділу 1……. 115

РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ ТА МЕХАНІЗМ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ……. 119

2.1. Форми і методи державного фінансового контролю…… 119

2.2. Організаційні засади побудови системи державного фінансового контролю…… 165

2.3. Розвиток законодавчого та нормативного забезпечення державного фінансового контролю в Україні……. 179

Висновки до розділу 2……. 190

РОЗДІЛ 3 ЕФЕКТИВНІСТЬ БЮДЖЕТНОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ…….. 194

3.1. Ефективність бюджетної політики…… 194

3.2. Державний фінансовий контроль як дієвий метод управління фінансами…….. 207

3.3. Методичні підходи з оцінки ефективності державного фінансового контролю……. 213

Висновки до розділу 3…… 221

РОЗДІЛ 4. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ …… 225

4.1. Сутність і способи організації зовнішнього контролю в системі державного фінансового контролю в Україні…… 225

4.2. Практика здійснення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні……. 245

4.3. Порядок взаємодії Рахункової палати України в системі здійснення державного фінансового контролю……. 278

4.4. Інформаційне та програмне забезпечення ефективності діяльності органів державного фінансового контролю…… 300

Висновки до розділу 4……. 309

РОЗДІЛ 5. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ……. 312

5.1. Методологічні та організаційні засади модернізації системи державного фінансового контролю…….. 312

5.2. Формування стратегічних векторів розвитку та реформування державного фінансового контролю в Україні…….. 331

5.3. Напрями підвищення ефективності здійснення державного фінансового контролю в Україні…….. 353

Висновки до розділу 5…… 375

ВИСНОВКИ……. 377

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ…… 393

ДОДАТКИ…… 436

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогодні у всьому світі контроль державних фінансів розглядають відповідно до його справжньої цінності – виокремлення та підтвердження ролі і значення держави у регулюванні розвитку економіки та зростанні добробуту суспільства. Становлення інституту державного фінансового контролю (далі – ДФК) в Україні, яке відбувалося одночасно із процесом державотворення і формуванням соціально орієнтованої ринкової економіки, недостатність належної уваги до забезпечення ефективності системи державного фінансового контролю зумовила потребу в дослідженні цієї проблематики.

Зростання обсягів фінансових порушень в Україні спричинено не відсутністю інституціональної структури державного фінансового контролю, а слабкістю його теоретико–методологічної та методичної бази, недоліками в організації контрольного процесу [43]. Зокрема, використання застарілих форм державного фінансового контролю не дає змоги сьогодні державі оперативно й ефективно впливати на процеси, які відбуваються в економіці, забезпечувати концентрацію контрольних дій на найбільш пріоритетних напрямах фінансової діяльності, що призводить до зниження ефективності контрольних функцій держави.

Від ефективності державного фінансового контролю багато в чому залежить добробут народу, задля чого одна з найважливіших функцій державного управління повинна бути спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності і ефективності управління фінансовими ресурсами та державною власністю, а також на своєчасне вжиття необхідних відповідних коригувань і запобіжних заходів [422].

Ретроспективний огляд теоретичних та практичних аспектів методології і організації фінансового контролю свідчить, що проблеми розвитку фінансового контролю на макро– та мікрорівні досліджували відомі українські вчені,

зокрема: В. Базилевич, О. Барановський, І. Басанцов, О. Василик, Т. Васильєва, Н. Виговська, В. Геєць, В. Глущенко, В. Дем'янишин, І. Дрозд, В. Загорський, Л. Іващенко, Є. Іонін, М. Каленський, О. Кириленко, О. Кириченко, О. Ковалюк, В. Кравченко, А. Крисоватий, М. Крупка, В. Корнєєв, Л. Лисяк, Е. Лібанова, С. Лобозинська, А. Мамишев, І. Микитюк, В. Невідомий, Ю. Пасічник, Н. Рубан, В. Рудницький, С. Пирожков, В. Савченко, Л. Савченко, В.Симоненко, О. Стефанишин, І. Стефанюк, В. Федосов, М. Чумаченко, О. Шевчук та ін.

Незважаючи на здобутки зазначених вчених, необхідно визнати, що у своїх публікаціях науковці здебільшого розглядають окремі практичні аспекти організації і функціонування державного фінансового контролю. Дослідження монографічної літератури дало можливість виявити, що серед науковців немає спільної думки передусім, з вихідних понять контролю, фінансового контролю та їх механізмів. У законодавчих і нормативних актах зустрічається неоднозначність тлумачень термінології, визначень та їх неузгодженість чи навіть призначення. Така ситуація призводить до недостатньо аргументованого розподілу контрольних повноважень між різними контролюючими органами, дублювання контрольних заходів, надмірне перевантаження перевірками і ревізіями одних об'єктів і безконтрольність інших. Тому основну увагу в роботі зосереджено на теоретичних і методичних аспектах створення єдиної системи державного фінансового контролю, формування її як цілісної системи, вдосконалення законодавчої бази та визначення і утвердження вищого органу державного фінансового контролю.

Для сучасного розвитку системи державного фінансового контролю в Україні необхідні дослідження зарубіжного досвіду, які нададуть змогу адаптувати передовий світовий досвід до умов національної економіки, сприятимуть інтеграції контрольних дій на міжнародному рівні. Заслуговує на увагу також досвід розвинених країн у даній сфері, який розкритий у працях Р. Адамса, Х. Андерсона, М. Беккера, В. Бурцева, Ю. Вороніна, М. Готліба, О. Грачової, Р. Доджа, Д. Кармайкла, В. Родіонової та ін. Розроблені ними основи

є базою практичної діяльності окремих інституцій контролю, проте необхідно зазначити, що відсутні комплексні дослідження з системи державного фінансового контролю в Україні.

З урахуванням цього постає потреба у дослідженні теоретичних засад організації й трансформації системи державного фінансового контролю; інституційних принципів модернізації, стандартизації, місця, значення окремих суб'єктів контролю у створенні ефективного і оптимального контрольного середовища; концептуальних засад побудови єдиної системи державного фінансового контролю; нормативно–правового регулювання державного фінансового контролю; змісту сучасних концепцій і стратегій у діяльності контролюючих органів.

Лише в обмеженому колі наукових праць всебічно висвітлено суть інституційних перетворень і структурних зрушень у координації контрольної діяльності окремих суб'єктів контролю. Напрацювання теорії контролю, ревізії та аудиту, розроблені вітчизняними науковцями, потребують адаптації до сучасних умов розвитку національної економіки.

За таких обставин об'єктивна необхідність удосконалення системи державного фінансового контролю, теоретичне обґрунтування основних засад трансформації системи, пошук шляхів взаємодії її складових, а також потреба в перегляді багатьох теоретико–методологічних і практичних положень потребує проведення ґрунтовних досліджень і розробки науково обґрунтованих рекомендацій, виявлення особливостей їх прояву на практиці – актуальний напрям досліджень в економічній науці, що сприятиме формуванню національної парадигми контролюючої системи в країні. Розроблення концептуальних засад формування та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю, її організаційної структури, механізму координації діяльності контролюючих органів, законотворчому процесу, що й зумовлює актуальність обраної теми дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано відповідно до планів науково–дослідних робіт:

– ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України» за бюджетними темами:

а) «Механізми підвищення ефективності використання фінансового потенціалу регіону» (номер державної реєстрації 0110U002026), в межах якої автором розроблено організаційні засади побудови системи державного контролю на регіональному рівні;

б) «Фінансове забезпечення розвитку територіальних громад Карпатського регіону в умовах реформування місцевого самоврядування» (номер державної реєстрації 0111U000018). Зокрема, розроблено організаційні засади побудови системи державного контролю на регіональному рівні, а також виокремлено основні проблеми здійснення фінансового контролю в процесі формування та використання коштів місцевих бюджетів.

– Львівської державної фінансової академії за темами:

а) «Прояви та оцінювання синергетичності у фінансовій системі держави» (номер державної реєстрації 0111U006432), в якій автором обґрунтовано синергетичний підхід як методологічної основи дослідження проблем фінансового контролю;

б) «Розробка концепції та інструментарію оцінювання і порівняння державотворчого патріотизму з позиції податкової домінанти» (номер державної реєстрації 0113U000590), в межах якої надано рекомендації з удосконалення законодавчого та нормативного забезпечення державного фінансового контролю;

в) «Фінансово–економічні механізми та ефективність цільових бюджетних програм в системі охорони здоров’я Львівщини» (номер державної реєстрації 0114U002798) у якій автором розглянуто питання методології здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування напрямів розвитку системи державного фінансового контролю шляхом розробки теоретико–методологічних і організаційних засад формування та функціонування цілісної системи державного фінансового

контролю в Україні та підвищення ефективності діяльності контролюючих органів.

Для досягнення цієї мети в дисертації направлено вирішувались такі **завдання**:

- дати оцінку сучасного стану державного фінансового контролю в Україні та виявити проблеми, що існують у цій сфері;
- провести моніторинг стану державного фінансового контролю в Україні з метою обґрунтування вимог до Концепції державного фінансового контролю та розробки окремих положень законопроекту «Про державний фінансовий контроль в Україні»;
- обґрунтувати сутність фінансового аудиту, аудиту адміністративної діяльності, аудиту державних ресурсів як методів фінансового контролю;
- систематизувати зарубіжний досвід організації державного контролю з метою його адаптації та доцільного використання у вітчизняній практиці;
- дослідити сутність та поглибити теоретичні засади побудови єдиної форми державного фінансового контролю;
- поглибити методологічні та організаційні засади взаємодії елементів системи фінансового контролю;
- удосконалити методичні засади інформаційного забезпечення системи державного фінансового контролю;
- сформувати стратегічні напрями розвитку системи державного фінансового контролю;
- визначити напрями ефективності бюджетної політики, взаємодії суб’єктів контролю;
- розробити теоретико–методологічні засади формування системи державного фінансового контролю;

- здійснити аналіз нормативно–правового регулювання, у т.ч. системи державного фінансового контролю, накреслити шляхи його удосконалення;
- обґрунтувати і визначити на законодавчому рівні статус вищого органу державного фінансового контролю – Рахункової палати.

Об'єктом дослідження є система державного фінансового контролю України.

Предметом дослідження є теоретико–методологічні та організаційно–практичні засади формування й розвитку державного фінансового контролю України в умовах ринкової економіки.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ і процесів в системі державного фінансового контролю. Зокрема, в основу теоретичного дослідження покладено системний метод, використання якого обумовлено природою самого предмету, що, в свою чергу, є складовою економічної, політичної і соціальної систем суспільства. При дослідженні сутності контролю, визначенні основних категорій, застосовувалися методи наукової абстракції. Ретроспективне дослідження процесів трансформації системи державного фінансового контролю здійснено із поєднанням історичного і логічного підходів та методу екстраполяції зарубіжного досвіду на вітчизняну практику. Розгляд співвідношення органів державного фінансового контролю в умовах побудови правового демократичного суспільства потребує залучення методів інституціональної теорії. Оцінку суті та результативності методик контрольної діяльності, їх еволюційного розвитку проведено з урахуванням методичних прийомів огляду, документальної перевірки, тестування, аналітичних процедур, узагальнення результатів. Методи економіко–математичного моделювання і експертних оцінок застосовані для оцінки ефективності системи державного фінансового контролю на мікрорівні.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі, нормативно–правові акти у сфері державного фінансового контролю, наукові праці українських і зарубіжних учених з теорії, методології, методики та організації фінансового контролю, інструктивно–методичні документи, матеріали науково–практичних конференцій. Звітні, інформаційно–аналітичні та статистичні матеріали Рахункової палати України, Міністерства фінансів України, Державної фінансової інспекції України, Державної фіскальної служби України, інших центральних органів виконавчої влади, інтернет–джерела, власні публікації автора.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в отриманні результатів, які в сукупності розв'язують важливу наукову проблему, що полягає в удосконаленні теоретичних, методологічних та організаційних засад системи державного фінансового контролю, вирішенні комплексу завдань, пов'язаних із побудовою й функціонуванням єдиної системи державного фінансового контролю та визначенні перспективних напрямів її розвитку в Україні, зокрема:

вперше:

– проведено систематизацію історичного генезису наукової думки щодо запровадження та розвитку державного фінансового контролю, яка дає змогу виділити історичні віхи фінансового контролю за окремими типами суспільного виробництва і етапами економічного розвитку з метою визначення перспектив розвитку державного фінансового контролю та провести аналіз процесу його становлення, історичні надбання, виокремити наявні недоліки, проблеми та аспекти, які потребують подальшого вдосконалення;

– розроблено імітаційну модель процесу виявлення об'єктів з порушеннями, яка враховує частоту таких об'єктів у контрольній групі та ймовірність ідентифікації порушення при безпосередньому вивченні об'єкта; використання якої при проведенні математичних експериментів у процесі здійснення державного фінансового контролю надасть змогу обґрунтувати

обсяги вибіркових перевірок та визначити орієнтовну загальну кількість об’єктів з порушеннями у контрольній групі;

– запропоновано наукові підходи забезпечення високого ступеня підготовки, проведення і реалізації матеріалів контрольних заходів та розроблено механізм державного фінансового контролю і його структуру, який дає змогу забезпечити законне, ефективне, економне і прозоре управління фінансовими ресурсами держави і надаватиме повну, своєчасну і достовірну інформацію про це органам влади і громадськості;

– доведено необхідність приведення державного фінансового контролю та аудиту використання державних коштів до міжнародних стандартів державного фінансового контролю, що дасть можливість удосконалити керованість бюджетними процесами на усіх рівнях бюджетів, взаємодію і узгодженість контролюючих органів при здійсненні контрольних заходів та прийнятті управлінських рішень;

удосконалено:

– засади визнання в Законі України «Про фінансовий контроль» статусу вищого органу фінансового контролю за Рахунковою палатою України із однозначним суттєвим розширенням її повноважень і функцій та повноцінних гарантій незалежності, який обов’язково має знаходитися поза гілками влади і бути підзвітним громадськості і Верховній Раді України та наділення вищого органу державного фінансового контролю для реалізації цілей контрольної діяльності правом застосування адміністративних санкцій і захисту інтересів держави у судовому порядку;

– концепцію створення єдиної системи державного фінансового контролю, яка повинна стати як науковим, так і політичним документом, де мають висвітлюватися теоретичні і методологічні засади контролю, вимоги до законодавчої бази, державної політики у сфері фінансового контролю та визначення її організаційної структури, яка передбачає охоплення державним фінансовим контролем усіх сфер діяльності держави і створить відповідні

умови для підвищення ефективності та результативності державного фінансового контролю на макро– і мікрорівнях;

– організаційні засади розвитку єдиної системи державного фінансового контролю та її елементів на підставі обґрунтування необхідності конституційного визначення Рахункової палати України, як Вищого органу державного фінансового контролю, що дасть змогу реалізувати цілісну концепцію цієї системи в Україні, передбачити методологічні, організаційні, кадрові та інформаційні зв'язки з іншими контролюючими органами на засадах єдності завдань, принципів і стратегії діяльності контролюючих органів, визначити перелік інструментарію (форми, методи, засоби тощо) можливий і доцільний для застосування конкретними суб'єктами контролю [158];

– теоретичні засади визначення суті, ролі та місця державного фінансового контролю в системі фінансової діяльності держави, як органічної складової ринкової економіки – важливого фактору досягнення балансу між ринковими відносинами і державним регулюванням для досягнення стратегічного ефекту за наслідками їх взаємодії;

– механізм координації і взаємодії органів державного фінансового контролю, обмін інформаційними, методичними і нормативними матеріалами та консолідація спільних зусиль при здійсненні контрольних заходів для забезпечення системності контролю і організаційного впорядкування контрольної діяльності загалом та роботи окремих ланок системи фінансового контролю;

– теоретико–методологічні та організаційно–практичні засади методу аудиту ефективності виконання бюджетних програм для виділення критеріїв оцінки і методів оцінювання економічної ефективності чинників виконання бюджетних програм, основні елементи, зміст і послідовність контрольних процедур та інформаційне забезпечення їх здійснення, які регламентують порядок проведення аналітичних досліджень і використання їх результатів в управлінських цілях;

– створення єдиної інформаційної бази та інформаційної взаємодії в системі органу державного фінансового контролю, що дозволить розширити функціональні та технічні можливості підвищення ефективності і результативності органу державного фінансового контролю та прийняття адекватних управлінських рішень для охоплення контрольних об’єктів.

набули подальшого розвитку:

– концептуальні положення формування та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю у сукупності її складових і органів державного фінансового контролю, взаємовідносини між ними та органами державної влади;

– класифікація організаційних форм і видів фінансового контролю, завдяки використанню системного підходу до визначення його класифікаційних ознак (суб’єктів контролю, підконтрольних об’єктів, контрольних дій, процедур), який дав змогу уточнити суть форм державного фінансового контролю, аудиту ефективності, видів зовнішнього та внутрішнього контролю [158];

– визначення й обґрунтування теоретичних і методичних положень державного фінансового контролю в Україні в частині застосування аудиту державних фінансових ресурсів і державної власності, як сукупності контрольних заходів та аналітичного опрацювання фінансової і статистичної звітності, результатів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації для визначення рівня ефективності державних вкладень суб’єктами господарювання з метою реалізації запланованих цілей та попередження ризиків їх неефективного використання.

Практичне значення одержаних результатів. Наведені у роботі пропозиції спрямовані на вдосконалення фінансової теорії, методології, організації і практики державного фінансового контролю в Україні. З їх використанням можна вдосконалити чинне законодавство та нормативно–правові акти, що регламентують контрольні дії, підвищити ефективність та якість контрольних перевірок і створити науково обґрунтовану основу для

єдності в теоретичній і методологічній базі державного фінансового контролю для збереження державної власності та ефективне використання бюджетних коштів.

Результати дисертаційної роботи знайшли застосування в практичній діяльності:

– Рахункової палати України в частині: адаптації технології контрольного процесу до світових стандартів та впровадження міжнародних стандартів аудиту державних фінансів; формування єдиної інформаційної та методологічної бази контролю та створення баз даних за результатами контрольних заходів; розробки критеріїв оцінки ефективності використання фінансових ресурсів; формування і використання інформаційної бази для отримання аудиторських доказів; впровадження сучасних інформаційних технологій в процедури аудиту з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю. Наукові рекомендації також використані при підготовці законів України «Про Рахункову палату», «Про фінансовий контроль в Україні»; методичних рекомендацій в частині вдосконалення методичної роботи Рахункової палати та впровадження аудиту ефективності (довідка від 23.02.2015р. № 20–334);

– Державної фіскальної служби України в частині запровадження чітких процедур по взаємодії контролюючих органів; формування єдиної інформаційної та методологічної бази контролю; приведення технології контрольного процесу до світових стандартів; впровадження сучасних інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю; формування баз даних за результатами контрольних заходів (довідка від 12.01.2015р. №18–23/2015);

– Державної служби фінансового моніторингу України: підвищення ефективності існуючої системи фінансового контролю, зокрема зовнішнього, для підвищення фінансової дисципліни учасниками фінансових відносин в Україні; запровадження чітких процедур по взаємодії контрольних органів;

поліпшення нормативно–правового забезпечення контрольної функції держави; приведення державного фінансового контролю та аудиту до міжнародних стандартів, формування єдиної інформаційної та методологічної бази контролю; приведення технології контрольного процесу до світових стандартів; впровадження сучасних інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю; формування баз даних за результатами контрольних заходів; формування ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю, побудова та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю для підвищення ефективності та якості контрольних заходів, скоординованої і упорядкованої діяльності контролюючих органів (довідка від 10.02.2015р. № 472/0330–05);

– Міністерства фінансів України в частині, яка стосується вдосконалення законодавчого та нормативно–правового забезпечення контрольної функції держави; підвищення ефективності існуючої системи фінансового контролю, зокрема зовнішнього, для підвищення фінансової дисципліни учасниками фінансових відносин в Україні; формування ефективної державного внутрішнього фінансового контролю, побудова та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю для підвищення ефективності та якості контрольних заходів, скоординованої і упорядкованої діяльності контролюючих органів; приведення державного фінансового контролю та аудиту до міжнародних стандартів (довідка від 24.02.2015р. № 31–06100–04–10/5834).

– Державної фінансової інспекції України, в частині запровадження чітких процедур по взаємодії контрольних органів, формування єдиної інформаційної та методологічної бази контролю, приведення технології контрольного процесу до світових стандартів, впровадження сучасних інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю, формування баз

даних за результатами контрольних заходів, запроваджені в роботі Державної фінансової інспекції України (довідка від 01.04.2015р. № 02–11/324).

– у навчальному процесі Львівської державної фінансової академії, при підготовці бакалаврів та магістрів при викладанні дисциплін «Фінанси», «Бюджетна система», «Казначейська система», «Державний фінансовий контроль», «Контроль і ревізія суб'єктів підприємництва», «Організація і методика контролю», написання курсових та дипломних робіт (довідка від 01.12.2014р. № 01–13/1113/1).

– у навчальному процесі процесі Львівського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України, під час викладання дисциплін «Державне управління в економічній сфері», «Фінансове забезпечення розвитку територій», «Податкова система України», «Бюджетування в державних організаціях» (довідка від 14.04.2015р. № 19/09).

– у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету ім. І.Франка, під час викладання дисциплін «Фінанси», «Бюджетна система», «Державний фінансовий контроль», «Казначейська справа», «Податковий контроль» (довідка від 03.04.2015р. № 1420–Н).

– у навчальному процесі на кафедрі фінансів Інституту економіки і менеджменту Національного університету «Львівська політехніка», під час викладання дисциплін «Фінанси», «Бюджетна система», «Податкова система», «Податковий менеджмент» (довідка від 16.04.2015р. № 67–01–579).

Особистий внесок здобувача полягає в розробленні теоретико–методологічних, організаційних засад розбудови національної системи державного фінансового контролю. Дисертаційна робота є цілісною, самостійно виконаною кваліфікованою науковою працею, у якій розроблено теоретичні основи і методичні підходи розвитку системи державного фінансового контролю та впровадження аудиту державних фінансів, бюджетних програм в Україні, що забезпечують їх вдосконалення та

ефективність. Наукові розробки, висновки і пропозиції, що виносяться на захист, одержані автором самостійно. Опубліковані здобувачем праці підготовлено самостійно. З наукових праць, опублікованих одноосібно, в дисертації використано ідеї та пропозиції, що є результатом особистого внеску здобувача і наведемо окремо у списку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Основні положення й результати наукового дослідження доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 11–ти міжнародних та всеукраїнських науково–практичних конференціях, у тому числі: «Шляхи та механізми протидії відмиванню коштів злочинного походження» (Київ, 2002р.), «Теорії мікро–макроекономіки» (Київ: Академія муніципального управління, 2003р.), «Розвиток методології і методики податкового аудиту» (Ірпінь, Національна академія ДПСУ 2004р.), «Досвід і шляхи вдосконалення наукового та методичного забезпечення процесу підготовки фахівців із фінансової, банківської справи та оподаткування» (Тернопіль, ТАНГ 2004р.), «Актуальні проблеми протидії економічній злочинності, тінізації та корупції в умовах формування ринкової економіки в Україні (Львів, Львівський ДУВС 2005р.), «Проблеми інтеграції науково–освітнього, інтелектуального потенціалу в державотворчому процесі», (Тернопільський національний економічний університет, 2007р.), «Фінансово–податкові механізми активізації підприємництва» (Львівська державна фінансова академія, 2011р.), «Модернізація системи державного управління: теорія і практика» (Львівський РІДУ НАДУ при Президентові України, 2013р.), «Фінансові механізми активізації підприємництва» (Львівська державна фінансова академія, 2013р.), Збірник тез «Управління інноваційними процесами в економічній системі України» (ЛНУ ім. І.Франка, 2014р.), «Публічне управління: стратегія реформ 2020» (Харківський РІДУ НАДУ при Президентові України, 2015р.).

Крім цього, результати наукового дослідження опубліковано в рецензії на монографію «Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики» в журналі «Регіональна економіка»,

д.е.н., проф., член–кореспондента НАН України Симоненка В.К. (№ 1, 2015, стор. 195–197).

Публікації. Основні положення дисертації відображені в 47 опублікованих працях загальним обсягом 57,3 друк. арк., з яких: в одноосібній (21,7 друк. арк.) та колективній (автору належить 8,1 друк. арк.) монографіях, у навчальному посібнику (2,0 друк. арк.).

У фахових виданнях опубліковано 44 наукові статті, з яких: 6 – у виданнях, що включені до міжнародних наукометричних баз, 11 публікацій як апробація наукових досліджень.

Структура і зміст дисертації. Робота складається із вступу, п’яти розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 392 сторінки друкованого тексту, у тому числі 20 таблиць на 23 сторінках і 28 рисунків на 29 сторінках. Список використаних джерел містить 433 найменування на 43 сторінках. У дисертації вміщено 4 додатки на 82 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО–МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Сутність, функції, класифікація, завдання, принципи державного фінансового контролю у суспільстві

Сучасний етап соціально–економічного розвитку України, який характеризується утвердженням ринкових відносин, потребує підвищення ролі держави в системі управління економікою, посилення боротьби з корупцією та правопорушеннями в економічній сфері. Водночас, прагнення до постійного вдосконалення процесу державного управління передбачають необхідність наукового аналізу перетворень і розуміння та усвідомлення тих організаційно економічних механізмів, які використовуються державою під час здійснення своїх основних функцій. Найважливішою в цьому відношенні є створена система фінансово–економічного контролю, яка має забезпечити рівновагу та збалансованість при функціонуванні суспільства. Держава не може ефективно функціонувати і розвиватися без чітко організованої системи контролю за виробництвом, розподілом і перерозподілом суспільного продукту та іншими сферами суспільного життя [143].

Фінансово–економічна нестабільність останніх років сприяла поглибленню економічної рецесії, що спонукало до загострення кризи державних фінансів та формування значного бюджетного дефіциту. Відтак, в умовах гострого дефіциту державних фінансових ресурсів вдосконалення управління ними та забезпечення ефективного і раціонального їх використання є надзвичайно актуальним питанням для України. У зв'язку з цим об'єктивно набирає ваги контроль в системі державного управління та необхідність розробки наукових основ державного фінансового контролю і незалежного аудиту за рухом фінансових ресурсів та управлінської діяльності держави у цій сфері.

Ефективність роботи органів виконавчої влади і місцевого самоврядування в державі значною мірою залежить від здійснення контролю за виконанням законів, рішень, розпоряджень, від належної організації їх виконання. Систематичний і всеосяжний контроль сприяє забезпеченню наукової обґрунтованості рішень, положень та інших нормативних документів, своєчасної їх реалізації. Він є необхідною умовою виявлення та усунення недоліків у діяльності суб'єктів управління та причин, що їх породжують. Контроль дисциплінує працівників апарату управління, дає можливість об'єктивно оцінювати рівень їхньої компетентності і відповідальності, позитивної практики роботи. Особливого значення набуває державний контроль в умовах функціонування господарюючих суб'єктів з різними формами власності.

Контроль у широкому розумінні – це процес, який пов'язаний із забезпеченням відповідності функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети [237]. Контроль є самостійною функцією (етапом) управління і особливим видом діяльності, якій притаманна цільова спрямованість, конкретний зміст та способи її здійснення.

У загальному вигляді контроль – це одна із функцій управління у вигляді моніторингу процесу функціонування об'єкта управління з метою оцінювання обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення відхилень від цих рішень та здійснення коригуючих дій.

У таблиці 1.1 представлено різноманітні точки зору сучасних вчених–економістів та практиків стосовно визначення сутності поняття «контроль». Однак у визначенні сутності контролю серед учених немає єдиної думки. Різні науковці визначають його по–різному: як засіб, чинник, форму, елемент, функцію, діяльність, систему, зворотний зв'язок, умова, регулятор, гарант, явище, інститут, метод, правомочність, атрибут і т.д.

Різноманіття підходів не стільки відображає прагнення дати універсальне поняття терміну «контроль», скільки є наслідком розгляду даної категорії через

призму різних наукових напрямів – управлінських, філософських, аналітичних, правових, кібернетики і т.п. Безумовно, визначення будь–якого поняття (особливо такого багатогранного, як контроль) не може містити його вичерпної характеристики. Тим не менше, воно має характеризувати певні риси, сутність, мету та напрями реалізації.

Таблиця 1.1

Тлумачення сутності поняття «контроль»

Автори	Визначення
1	2
М. Ю. Павлюк	Контроль – це елемент управління, є складним процесом, спрямованим на перевірку відповідності контрольованих об'єктів вимогам, встановленим параметрам
І. К. Дрозд В. О. Шевчук [418]	Контроль – виявлення відхилення між тим, що є (факт), і тим, що має бути (норма, закон)
В. Г. Жила [168]	Контроль – це процес, що забезпечує відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням та спрямований на успішне досягнення поставлених цілей
В. А. Лушкін, В. Д. Понікаров, І. В. Ялдін, А. Є. Ачкасов	Контроль – це система спостереження та перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкту управління з метою визначення обґрунтованості і ефективності прийняття управлінських рішень, інформування про ці явища керівних органів та усунення несприятливих ситуацій
Т. В. Литвинчук	Контроль – це форма зворотного зв'язку, за допомогою якої керуюча система одержує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту та використання управлінських рішень
Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга та Н. І. Петренко [53]	Контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкту з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів
Т. М. Білуха [34]	Контроль – це система нагляду та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкту управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу виявленням відхилень, допущених у процесі таких рішень
С. Ю. Лапицька	Контроль – це процес, що забезпечує відповідність функціонування керованого об'єкту прийнятим рішенням, спрямований на успішні досягнення поставлених цілей
Б. Ф. Усач [124]	Контроль – це повторне повернення до раніше розглянутого питання, означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності
М. С. Пушкар	Контроль – це заключний етап управлінської діяльності, що дозволяє співставити досягнені результати із запланованими
В. О. Шевчук [418]	Контроль – це протистояння, яке висувається проти тверджень, що знаходяться в документах
Енциклопедичний словник бізнесмена	Контроль – це замір та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу і прийняття заходів, що їх коригують

Закінчення табл. 1.1

1	2
Сучасний економічний словник	Контроль – це складова частина управління економічними об’єктами та процесами, що полягає в спостереженні за об’єктами з метою перевірки відповідності об’єкта спостереження бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами

Найбільш прискіпливо і фундаментально, на нашу думку, контроль як логічне поняття досліджене у монографії В. Шевчука. Автор з’ясував походження терміну «контроль» з етимологічної точки зору і виявив, що цей термін «має латинське походження, утворене шляхом сполучення слів: *rola,* яке означає згорток паперу із записами, документ, та *contra,* тобто протиставлення, яке висувається проти тверджень, що містяться в цьому документі. Отже, термін «controla» слід тлумачити як порівняння (зіставлення чи протиставлення) кількох тверджень» [418].

Водночас Б. Усач знаходить походження цього терміну з французького «controle», що означає «список, який ведеться у двох примірниках», і пояснює його зміст як «повторне повернення до раніше розглянутого питання, ... перевірку виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності» [405].

Аналізуючи поняття «контроль», потрібно звернутися до тлумачень, які пропонують юридичні словники та енциклопедії. У зазначених літературних джерелах контроль пояснюється як систематична перевірка виконання законів, директив, постанов і указів або як державні чи громадські заходи з нагляду, перевірки, обліку діяльності, поведінки фізичних і юридичних осіб, тобто контроль є перевіркою з метою забезпечення достовірності і законності визначених дій та процесом відслідковування фактичного виконання планів.

Контроль – це загальна функція управління, що відповідає за нагляд та перевірку відповідності функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів їх виконання, виявлення допущених відхилень від відповідних нормативних документів (законів, стандартів,

наказів) і принципів організації та регулювання діяльності, на яку спрямована перевірка [393].

Таким чином, забезпечення законності та дисципліни в публічному управлінні досягається в процесі повсякденної діяльності державних органів і знаходить своє зовнішнє відображення в припиненні порушень законів і дисципліни; застосуванні заходів з ліквідації причин і умов, які їх породжують; відновленні порушених прав і законних інтересів громадян, громадських організацій; покарання осіб, винних у порушенні законності та дисципліни; у створенні атмосфери неминучості покарання за порушення вимог законності та дисципліни; у вихованні працівників апарату управління в дусі суворого дотримання державної дисципліни. Цим забезпечується суворе дотримання законності кожною ланкою державного управління, кожним його працівником з метою організації їх чіткої роботи, підтримання державної дисципліни, а також охорони та захисту прав і законних інтересів громадян у повсякденній діяльності апарату управління [395].

Система заходів щодо формування, збереження та використання державних фінансових ресурсів, майна та інших активів, грошово–кредитна політика та стратегія управління державними зобов’язаннями має бути предметом дослідження для критичного оцінювання ефективності державного управління як в цілому, так і окремих господарських одиниць.

Виходячи з того, що контроль – неодмінна складова управлінського процесу, без якої управління не відбувається, він забезпечує зворотний зв'язок у процесі, дає інформацію про його стан досліджуваного явища чи процесу, дозволяє усувати і попереджувати порушення. Контроль не є самоціллю, не існує сам по собі, не може здійснюватися хаотично, довільно, безпредметно.

З іншого боку, контроль – не зовсім звичайна функція управління, самостійне суспільне явище, яке використовується для спостереження за тим, як здійснюється на конкретному рівні сам процес управління. Тому в певних випадках він виступає як щось існуюче самостійно, як прояв якогось суспільного договору, в силу якого виникають і діють влада, держава, інші

органи управління, створювані людським суспільством з метою власної самоорганізації, упорядкування і ранжирування відносин.

Отже, контроль є однією з функцій управління і представляє собою систему спостереження за діями керованого об'єкта для оцінки ефективності прийняття управлінський рішень.

Крім загального визначення терміну «контроль» існують ще й вузькоспеціальні визначення цього терміну, в яких контроль трактується як, наприклад, аналітична функція управління, що полягає у спостереженні за ходом певних процесів, порівнянні величини контрольного параметра із заданою парадигмою, виявленні відхилень від програми або як елемент управління економічними об'єктами і процесами, що складається з нагляду за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами.

У такому розумінні більш правильно тлумачити слово «контроль» як перевірку, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь–кого [408]. Слід зазначити, що поняття контролю в діючому законодавстві не закріплено. Така невизначеність поряд з іншими чинниками спричинила ситуацію, коли навколо поняття «контроль» ведуться постійні дискусії між вченими. Вітчизняні науковці по різному підходять до визначення поняття «контроль», підкреслюючи ті або інші риси та властивості контролю. Проте, велика кількість із них погоджуються з думкою, що контроль є однією з функцій управління і представляє собою систему спостереження за діями керованого об'єкта для оцінки ефективності прийняття управлінський рішень.

Особливе місце в системі контролю посідає державний контроль, тобто контроль за діяльністю господарюючого суб'єкта зі сторони держави. За своєю суттю державний контроль – це перевірка державою того, як державні службовці виконують покладені на них обов'язки, як функціонує державна служба в цілому [377].

Державний контроль має глибокі історичні корені у всьому світі. В усіх демократичних країнах здавна склалися і досить успішно взаємодіють системи бюджетно–фінансового, адміністративного та державного контролю, функціонує розгалужена мережа контролюючих органів. Залежно від специфіки форм державного устрою та управління, національних традицій вони будуються по–різному [170]. Проте їх організація та діяльність у зарубіжних країнах так чи інакше базується на загальних принципах, вироблених багаторічним міжнародним досвідом.

З метою поширення зазначеного досвіду, а також уніфікації форм і методів державного контролю в 1953 р. була створена Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). У Лімській декларації керівних принципів контролю, прийнятою даною організацією, говориться, що організація контролю є обов'язковим елементом управління державними фінансовими засобами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Контроль – не самоціль, а невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на ранній стадії з тим, щоб мати можливість прийняти коригуючі заходи, а в ряді випадків притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або зменшення таких порушень у майбутньому. Крім того, Декларація визначає загальні принципи функціонування контролюючих органів, їх взаємовідносини з парламентом і урядом, права, повноваження, методи роботи [238].

Основне завдання системи державного контролю полягає у підвищенні ефективної діяльності органів державної влади щодо захисту інтересів держави та її громадян шляхом посилення відповідальності цих органів та їх посадових осіб за виконання покладених на них обов'язків. Такий контроль за своєю сутністю може і повинен здійснюватися від імені держави спеціальними органами контролю, не пов'язаними будь–якими іншими функціями.

Реалізація внутрішніх і зовнішніх функцій держави неможлива без використання фінансових ресурсів, які акумулюються в централізованих і децентралізованих грошових фондах і створюють фінансову основу для існування самої держави [271].

Зміст фінансової діяльності держави розкривається на окремих стадіях формування та використання державних коштів, які визначаються особливостями її здійснення: а) на стадії формування бюджетних фондів; б) на стадії їх розподілу; в) на стадії їх використання по регіонах і галузях національної економіки; г) на стадії контролю за рухом бюджетних коштів. Слід зазначити, що якщо перші три стадії руху бюджетних коштів і фінансової діяльності слідують одна за одною, то для контролю характерна певна подвійність: по–перше, він має наскрізний характер і здійснюється на кожній стадії руху грошових коштів; по–друге, виступає як підсумковий етап у русі фінансових ресурсів держави. Отже, контроль завжди має функціональне призначення і виникає на кожній стадії управлінського процесу [271]. Охоплюючи різні сфери громадського життя, державний контроль поділяється, відповідно, на окремі види, ключове місце серед яких, на нашу думку, об’єктивно займає державний фінансовий контроль. Справді, будь–яка діяльність держави потребує використання державних ресурсів, результатом чого стають певні економічні результати та наслідки. Здійснення адекватного контролю проектів рішень та зазначених результатів є неодмінною умовою прийняття ефективних управлінських рішень на будь–якому рівні державної влади [22]. Державний фінансовий контроль (ДФК) при цьому є одним із найважливіших видів контролю, який здійснює держава [14].

Державний фінансовий контроль є однією з найбільш важливих функцій державного управління, яка полягає у сприянні реалізації фінансової політики держави, забезпеченні процесу формування і ефективного використання фінансових ресурсів держави для досягнення поставлених нею цілей у сфері розподільчих відносин [394]. Він може розглядатися і як самостійна функція управління економічним розвитком, і як функція контролю за фінансовими

ресурсами на макро– і мікрорівнях. За допомогою використання фінансових важелів впливу на перебіг різноманітних соціально–економічних процесів, їх кількісні та якісні показники фінансовий контроль може реалізовувати самостійну функцію регулювання соціально–економічних процесів та змінювати у заданому напрямі розвиток всієї економічної системи держави.

Розглянемо різноманітні погляди на сутність державного фінансового контролю, подані у вітчизняній науковій літературі. Зокрема, на думку О.Д. Василика фінансовий контроль – це функція управління, специфічна діяльність, що реалізується через систему спостереження і перевірки законності і ефективності процесів створення і використання грошових доходів і грошових фондів з метою оцінки обґрунтованості прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання для досягнення пропорційності і збалансованості розвитку економіки [64]. Разом з тим зауважимо, що однією з функцій фінансів є контрольна функція, яка є об’єктивно існуючою виходячи з того, що фінанси є категорією об’єктивною. Окремі автори наголошують на тому, що фінансовий контроль є результатом практичного використання державою контрольної функції фінансів, тобто внутрішньої властивої їм риси – можливості виступати засобом контролю за виробництвом, розподілом і використанням сукупного суспільного продукту і національного доходу [395]. Водночас, при об’єктивності контрольної функції фінансів, фінансовий контроль є суб’єктивним явищем, адже його покликані виконувати органи управління, наділені такими повноваженнями.

Л. Овсянников зазначає, що «Державний фінансовий контроль – це реалізація права держави законними шляхами захищати свої фінансові інтереси й фінансові інтереси своїх громадян через систему законодавчих, організаційних, адміністративних і правоохоронних заходів»[294].

Державний фінансовий контроль, на думку О. Грачової, – це «діяльність уповноважених державою органів і організацій за дотриманням законності у процесі збирання, розподілу, перерозподілу й використання грошових фондів

держави та муніципальних утворень з метою здійснення ефективної фінансової політики в суспільстві для забезпечення прав і свобод громадян»[131].

На думку Є. Калюги, державний фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає одним із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні[196].

С. Шохін вважає, що під державним фінансово–економічним контролем варто розуміти багатоаспектну міжгалузеву систему нагляду наділених контрольними функціями державних та суспільних органів за фінансово–господарською діяльністю підприємств, установ і організацій з метою об’єктивної оцінки законності й доцільності господарських і фінансових операцій та виявлення резервів доходів державного бюджету і позабюджетних фондів [421].

На думку Ю. Данилевського та М. Голованя «Державний фінансовий контроль – це різновид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об’єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі, а також використання коштів, що залишаються у суб’єкта фінансових правовідносин у зв’язку з наданими пільгами за платежами до бюджетів, державних позабюджетних фондів та кредитів, отриманих під гарантії Кабінету Міністрів України»[137].

Цікаве, і, як на наш погляд, вичерпне визначення фінансового контролю пропонує І. Стефанюк: «Фінансовий контроль – це система активних дій, що здійснюються органами державної влади, місцевого самоврядування та громадянами України, щодо стеження за функціонуванням будь–якого об’єкта управління у частині утворення, розподілу й використання ним фінансових ресурсів із метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування у ній відхилень, що перешкоджають законному й

ефективному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб, а також удосконалення управління економікою» [395].

Таким чином, аналіз наукової літератури з питань визначення сутності державного фінансового контролю засвідчує, що його розглядають як:

а) функцію державного управління;

б) діяльність органів державної влади і управління;

в) реалізацію права держави захищати свої фінансові інтереси.

Метою державного фінансового контролю в ринковій економіці є сприяння зростанню та розвитку різноманітних секторів і галузей економіки завдяки здійсненню спостереження за досягненням цільових орієнтирів та перевірці дотримання обмежувальних параметрів фінансово–економічного розвитку національного господарства на мікро– та макроекономічних рівнях [132].

Державний фінансовий контроль реалізується за допомогою створюваної державою системи органів державного фінансового контролю. Ця система представляє собою елемент загальної структури контролюючих органів держави і разом з тим виступає як найважливіша частина того фінансового механізму, за допомогою якого держава реалізує свою фінансову політику.

Різноманіття відносин, суб'єктом яких виступає держава, обумовлює широку сферу діяльності державного фінансового контролю. Це бюджетний, податковий, грошово–кредитний, валютний, митний і інші види фінансового контролю, здійснюваного державними органами в межах своєї компетенції [232]. Зокрема, державний фінансовий контроль – урегульована фінансово–правовими нормами діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування і недержавних організацій із забезпечення законності, фінансової дисципліни, доцільності та ефективності при мобілізації, розподілі і використанні фінансових ресурсів з метою захисту фінансових інтересів держави, місцевого самоврядування, суб’єктів господарювання та громадян [150].

Нині в Україні не вирішено проблему створення цілісної системи державного фінансового контролю. Мають місце невизначеність правового поля діяльності державних контролюючих органів, дублювання функцій і повноважень, паралелізм в роботі, відсутність узгодженої взаємодії та спеціалізації при проведенні перевірок та виконанні покладених повноважень.

Потрібно підкреслити, що в суспільстві, побудованому на демократичних принципах, зокрема, на принципі розподілу влади, діяльність державного фінансового контролю охоплює не тільки потреби органів виконавчої влади у фінансовому контролі, але і потреби контролю суспільства за діяльністю самої виконавчої влади, перш за все в матеріально–фінансовій сфері.

Зовнішній фінансовий контроль за діяльністю виконавчої влади є важливим чинником захисту суспільства, оскільки допомагає забезпечити її відповідальність перед суспільством[232].

В Україні органом зовнішнього державного фінансового контролю є Рахункова палата, яка створена і діє від імені Верховної Ради України. Запровадження контролю є невід'ємною складовою управління державними фінансами, яка забезпечує відповідальний і підзвітний характер цього управління [143].

Для демократичного суспільства важливі всі ланки організації державного фінансового контролю зовнішній та внутрішній [232].

Перелік задач, які вирішують органи державного фінансового контролю, вельми різноманітний. Ця обставина зумовлює розмежування місця, ролі, завдань та функцій органів державного фінансового контролю відповідно до встановлених Конституцією та законодавством України розмежування компетенції законодавчої та виконавчої влади.

Державний фінансовий контроль, як складова частина державного управління, виник з появою приватної власності, класів, товарно–грошових відносин і держави, тобто за рабовласницького ладу. За рабовласницького способу виробництва, заснованого на експлуатації безпосередніх працівників, фінансовий контроль мав характер авторитарної влади, грубого деспотизму і

підкорення. З розвитком товарно–грошових відносин, з появою податків та формуванням фонду державних фінансів державний фінансовий контроль набирав нових рис і якості.

За нових умов господарювання з ускладненням фінансової системи країни державний фінансовий контроль набув нового змісту, який обумовлюється новими взаємовідносинами між суб'єктами фінансової системи, та характеризується виникненням нових форм контролю.

Таким чином, державний фінансовий контроль з усіма його складовими у практичному аспекті слід розглядати як багатоаспектну систему спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності та ефективності процесів формування і використання фінансових ресурсів на будь–якому рівні управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного прогресу. Для повноти і цілісності він повинен доповнюватися контролем за використанням державної власності.

При розгляді державного фінансового контролю як цілого, що складається з частин, необхідно відзначити, що одним із його етапів неодмінно має бути встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності та іншої документації об'єкта перевірки незалежно від його форми власності для визначення його реального фінансового стану, встановлення ефективності та результативності діяльності, тобто проведення аудиту, який є складовою частиною державного фінансового контролю. За умови здійснення державними органами влади аудиту щодо об'єктів державної власності виникає необхідність його трактування як державного аудиту (аудит використання бюджетних коштів).

В сучасних умовах соціально–економічного розвитку України необхідність здійснення фінансового контролю та аудиту використання бюджетних коштів визначена положеннями Бюджетного кодексу України. Так, згідно ст. 19 Бюджетного кодексу «На всіх стадіях бюджетного процесу здійснюються фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів». Відповідно до статті 26 «Зовнішній

контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України...» [59].

Виходячи з сутності виконуваної Рахунковою палатою контрольної роботи можливим і доцільним є застосування до контрольної діяльності Рахункової палати України терміну «державний аудит». Термін «державний аудит» не визначено у законодавстві України, проте він широко застосовується фахівцями. На нашу думку, зазначений термін доцільно законодавчо визначити у новому варіанті Закону України «Про Рахункову палату» та інших нормативних документах, які регламентують її діяльність.

Необхідність аудиту виникла в Україні з початком трансформаційних процесів в економіці країни, коли гостро постала проблема встановлення достовірності та законності проведення фінансово–господарських операцій, бухгалтерського обліку і звітності підприємств, організацій та об’єднань незалежно від форм власності, а також оприлюднення таких висновків про діяльність суб’єктів господарювання.

В умовах ринкової економіки та на перехідному етапі її розвитку дослідження з проблем функціонування державного фінансового контролю необхідно здійснювати на основі системного підходу, який передбачає поряд із дослідженням сутності державного фінансового контролю з'ясування його функцій, критеріїв класифікації, принципів і завдань.

Функції будь–якої економічної категорії – це прояв її сутності у практичному застосуванні. Державний фінансовий контроль найповніше розкриває свою сутність через такі функції як: інформаційну, профілактичну та мобілізуючу (рис. 1.1).

Інформаційна функція державного фінансового контролю зводиться до того, що інформація, отримана в результаті його здійснення, має стати основою для ухвалення відповідних управлінських рішень і вжиття корегувальних заходів, які забезпечать функціонування суб’єкта господарювання відповідно до встановлених державою норм [194].

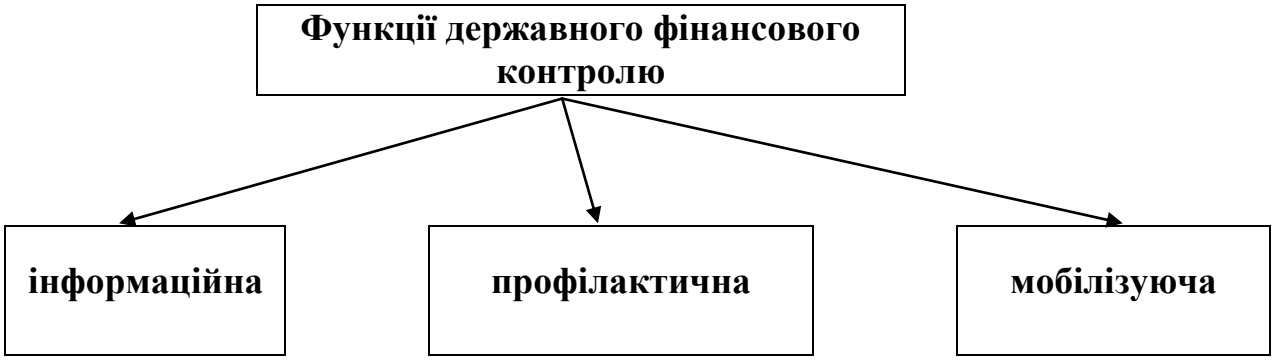

Рис. 1.1. Функції державного фінансового контролю
Джерело: Складено автором.

Профілактична функція державного фінансового контролю полягає у виявленні умов, що сприяють порушенню норм і стандартів, встановлених законами та нормативно–правовими актами, виникненню безгосподарності, недостач, крадіжок і зловживань, а також у встановленні осіб, винних у фінансових порушеннях, і притягненні їх до відповідальності відповідно до чинного законодавства [395].

Мобілізуюча функція державного фінансового контролю передбачає усунення суб'єктами господарювання наслідків допущених фінансових порушень, умов, що їм сприяли, та розробку організаційно–правових заходів з розповсюдження прогресивних методів господарювання і недопущення фінансових порушень на інших суб'єктах державного управління [395].

Із вище зазначеного можна зробити висновок, що функції державного фінансового контролю розкривають сукупність економічних взаємовідносин між суб'єктами контролю (державними органами влади, юридичними та фізичними особами) з приводу здійснення контрольних заходів в частині забезпечення функціонування суб'єктів господарювання та ефективного використання бюджетних коштів.

В науковій літературі з питань державного управління та здійснення державою контролю за рухом централізованих фінансових ресурсів поняття

державного фінансового контролю класифікується за різними ознаками: формою, методами здійснення, часом проведення, джерелами інформації тощо. Диверсифікація контролю за категоріями є необхідною для тлумачення різних підходів щодо вдосконалення контрольної діяльності як окремої функції управління [413].

На наш погляд для більш повного формування поняття державний фінансовий контроль, його доцільно класифікувати за наступними ознаками (рис. 1.2).

За характером діяльності розрізняють загальний і спеціалізований контроль. Суб'єкти загального контролю мають вільний доступ до широкого кола питань (наприклад, Кабінет Міністрів України). Діяльність органів спеціалізованого контролю поширюється тільки на закріплені напрямки діяльності (наприклад, Державна фіскальна служба – стосовно мобілізації платежів до бюджету, Державна фінансова інспекція – стосовно витрачання бюджетних коштів тощо) [397].

За організаційною приналежністю контроль буває зовнішній і внутрішній. Організація зовнішнього контролю пронизана ідеєю незалежності контролюючої ланки від підконтрольного об'єкта, тобто зовнішній контроль здійснюється по відношенню до організаційно не підпорядкованих об'єктів, що є принциповою умовою ефективності такого типу контролю.

Його здійснюють органи, наділені спеціальними контрольними повноваженнями. Відповідно внутрішнім (внутрісистемним або внутрівідомчим) є контроль у межах однієї галузі, відомства, підприємства, установи або організації, що реалізується силами штатних ревізорів та інспекторів їх структурних контролюючих підрозділів і є невід'ємним елементом управління, оскільки сприяє зміцненню фінансово–господарської дисципліни на локальному рівні [413]. Державний фінансовий контроль здійснюється органами державного управління з метою захисту державних інтересів.

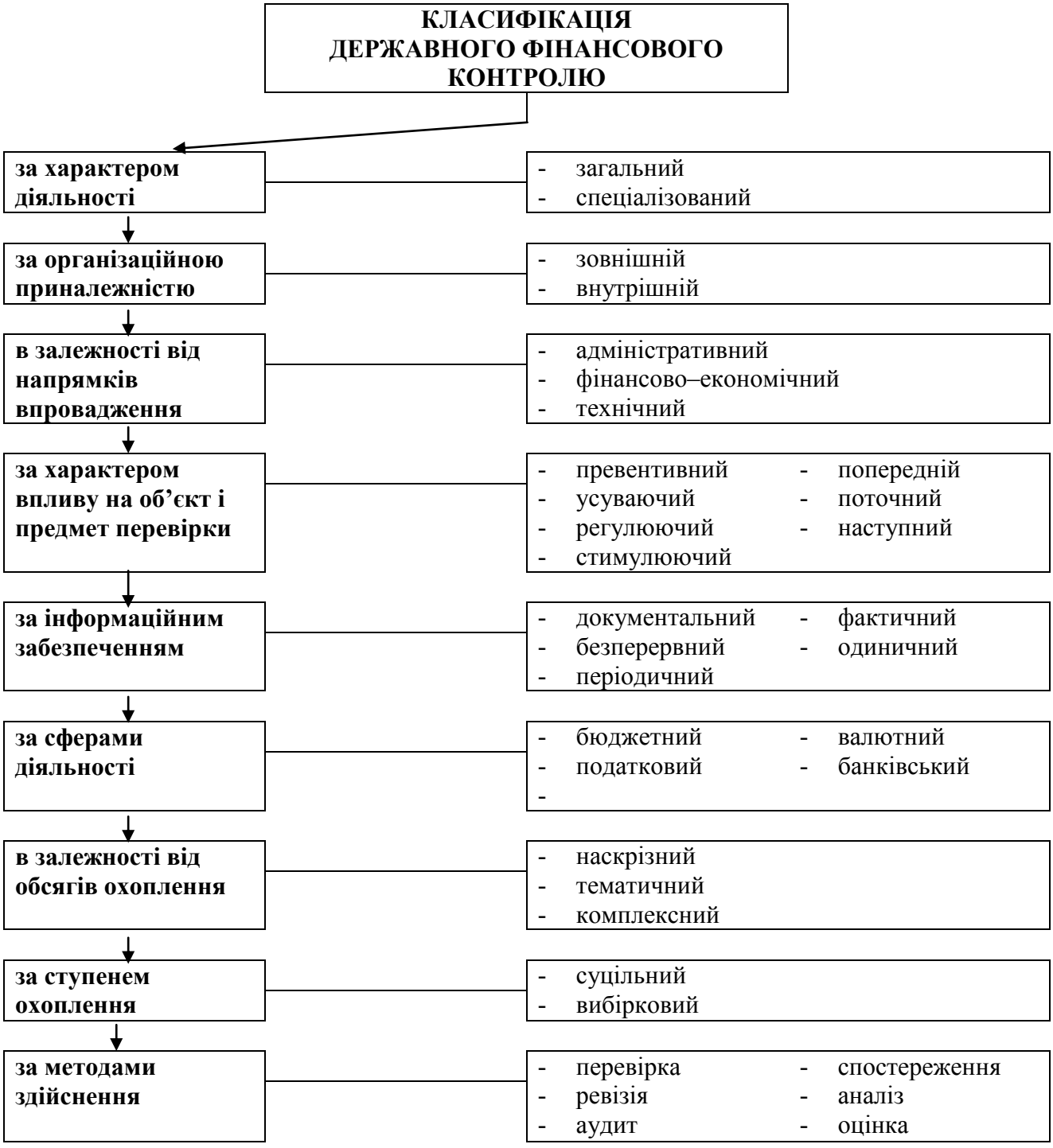

Рис. 1.2. Класифікація контролю за видами поняття і ознак

Джерело: Складено автором.

В залежності від напрямів впровадження контроль поділяється на адміністративний, фінансово–економічний та технічний. Зокрема, адміністративний та фінансово–економічний контроль поширюється на сферу господарського менеджменту і управління фінансовими ресурсами з метою розкриття порушень чи зловживань, а також встановлення можливих причин

неефективного управління та вжиття заходів для попередження цим проявам у майбутньому.

За характером впливу на об’єкт і предмет перевірки, розрізняють контроль як превентивний, усуваючий, регулюючий та стимулюючий. А саме, превентивний (або запобіжний) контроль, як профілактичний засіб, спрямований на прогнозування проблем та запобігання їм у майбутньому; усуваючий – націлений на ліквідацію існуючих перебоїв в системі управління; регулюючий – призначений для підтримки установленої схеми взаємодії суб’єктів господарювання; а стимулюючий – виконує функцію двигуна, коли ставиться мета покращити роботу усієї взаємопов’язаної системи або окремої організації навіть за відсутності явних відхилень та конкретних проблем [413].

В залежності від часу проведення контролю його поділяють на три види: попередній, поточний і наступний. Попередній контроль здійснюється шляхом перевірки законності операцій і ефективності прогнозних розрахунків на етапі планування й організації адміністративних заходів та передує реалізації намірів управлінської одиниці, включаючи взяття зобов’язань щодо витрачання матеріальних ресурсів. Завданням попереднього контролю в першу чергу є попередження порушень та недопущення незаконних, недоцільних, необґрунтованих та неефективних витрат. Поточний контроль є засобом оперативного систематичного контролю, що виконується безпосередньо у ході здійснення операцій або виконання робіт та діє паралельно з метою своєчасного втручання для виявлення порушень, недоліків, прорахунків, упущень та їх виправлення і усунення в процесі управління. Наступний фінансовий контроль передбачає інспектування фактів допущених порушень, провадиться після вчинення господарських операцій і є контролем з встановленою періодичністю або в разовому порядку з метою перевірки звітів, систематизованих записів, підтверджуючих документів і оцінки діяльності об’єктів контролю. Завданням цього контролю є перевірка законності, повноти, своєчасності та ефективності господарських операцій [413].

Враховуючи інформаційне забезпечення розрізняють документальний та фактичний контроль. Документальний контроль характеризується, насамперед, тим, що предметом перевірки є документація, яка за змістом характеризує господарські операції. В процесі виконання документального контролю досліджується достовірність і правильність адміністративних заходів через перевірку первинних документів, облікових регістрів та звітності шляхом нормативного співставлення, застосування арифметичних та техніко–економічних розрахунків, методів економічного аналізу тощо. Фактичний контроль проводиться безпосередньо на місці в комбінації з документальним контролем і є перевіркою наявного стану управління шляхом зважування, вимірювання, підрахування, застосування лабораторних аналізів та контрольних обмірів для співставлення результатів такого контролю з нормативними і обліковими даними з метою виявлення розбіжностей, недостач і привласнень [10].

В залежності від частоти проведення контроль буває безперервний (систематичний), періодичний та одиничний. Безперервним є поточний контроль, що здійснюється по відношенню до кожної господарської операції. Періодичні та одиничні контрольні заходи застосовуються до об’єктів контролю у міру необхідності у випадках, коли спостерігається підвищений ризик незаконних, непродуктивних або неефективних управлінських дій. Періодичні перевірки є профілактичними засобами для неправомірних адміністративних заходів у сфері управління [146. 149].

В залежності від значимості, завдання цього виду контролю можна поділити на групи: основні, загальні, окремі, специфічні. За основні завдання фінансово–господарського контролю слід приймати оцінку стану обліку та звітності, фінансово–господарських показників фінансотримача, встановлення можливостей укріплення їх фінансового стану, виявлення та профілактика правопорушень у використанні грошових коштів, виробничих ресурсів, виконанні зобов’язань перед державою тощо.

В залежності від обсягів охоплення слід розрізняти наскрізний, тематичний та комплексний контроль [146. 149]. Метою наскрізних перевірок є встановлення повноти, своєчасності та правильності відображення в обліку окремих господарських операцій через увесь шлях їх провадження на об’єктах, що мають відношення до цих операцій, шляхом застосування запитів, зустрічних документальних перевірок та елементів фактичного контролю. Тематичний контрольний захід – це засіб несистематичного попереднього, оперативного або наступного контролю механізмів управління щодо використання трудових, фінансових та виробничих ресурсів або здійснення адекватних управлінських заходів для розкриття недоліків з певних питань. Комплексність застосовується для одночасного охоплення контролем певної території, широкого кола об’єктів або напрямків з питань, що характеризують систему управління в цілому [413].

За методами виконання виділяють суцільний та вибірковий контроль [10]. Метод суцільного контролю головним чином застосовується під час комплексних та наскрізних контрольних заходів з метою відстеження однотипних господарських операцій у разі підвищеного ризику недотримання встановлених регламентів або в результаті виявлення таких випадків, що зумовлює проведення перевірки усіх аналогічних операцій за певний проміжок часу. Вибіркові перевірки є найбільш вживаним методом контролю, що дає змогу невеликими силами охопити контролем різні стадії управління для виявлення можливих негативів та порушень [412]. За результатами вибіркових перевірок суб’єкти контролю приймають рішення про організацію тематичних та інших більш прискіпливих контрольних заходів для всебічного розкриття порушених питань [146. 149].

З огляду на вітчизняний досвід практичної контрольної діяльності контроль розрізняють за формами здійснення: перевірка, ревізія та аудит [10]. Перевірка – це спосіб контролю за окремими ділянками системи управління або за окремими господарськими операціями певного об’єкту з метою виявлення і документування незаконних та невідповідних адміністративних заходів щодо

утворення, розподілу або використання трудових і матеріальних ресурсів [412]. За словником іноземних мов слово «ревізія» виникло від латинського «revizio» – «перегляд» і означає обстеження діяльності (головним чином фінансової та господарської) певної установи, підприємства чи посадових осіб з метою перевірки правильності та законності дій [115]. Ревізія – це спосіб наступного документального та фактичного контролю, що здійснюється шляхом комплексної перевірки дотримання підприємством, установою чи організацією законодавства з фінансових питань, а також відповідності, правильності та ефективності здійснених господарських операцій, достовірності обліку і звітності з метою виявлення і документування незаконного утворення, розподілу та використання трудових і фінансових ресурсів, викриття недостач та залишків коштів і матеріальних цінностей, а також встановлення і притягнення до відповідальності винних посадових осіб. За результатами ревізії складаються акт, що є основою для прийняття відповідних управлінських рішень. Нині в Україні термін «аудит» розуміється тільки у значенні фінансового аудиту, що здійснюється незалежними сертифікованими аудиторами та ліцензованими аудиторськими і бухгалтерськими фірмами на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність» за ініціативою власника або в передбачених законодавством випадках [413]. В цьому розумінні аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку первинних документів, іншої інформації щодо фінансово–господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти, відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Упродовж останніх років у розвинутих країнах повсюдно впроваджується інший вид контролю – аудит адміністративної діяльності (performance auditing). Його сутність полягає в тому, що «формальна законність та бухгалтерська точність є не кінцевою метою, а лише початком контролю», а дослідженню підлягають економічність, ефективність та результативність адміністративної діяльності [413].

Якщо під ефективністю розуміється досягнення результату з найменшими затратами часу, сил та засобів, то під ефективністю контролю мається на увазі досягнення не будь–якого позитивного результату, а тільки такого, який є наслідком контролю [413]. Проте на сучасному етапі при здійсненні державного фінансового контролю відбувається певні негативні трансформації. Як зазначає С. Андрюшин, «іде підміна одного результату іншим: інтенсивність роботи, що визначається за кількістю проведених перевірок контролюючих органів, підміняє ефективність контролю як певного виду діяльності, результату цього контролю» [5]. Критерієм оцінки ефективності проведеного державного фінансового контролю повинні бути професіональні експертні висновки та рекомендації. Якщо суб'єкт контролю виявив певні порушення, він зобов'язаний не тільки вжити заходи до винних, але й вказати на шляхи усунення цих недоліків. З іншого боку, визначальною умовою ефективності державного фінансового контролю є його об'єктивність, що передбачає всебічний та неупереджений аналіз реальних фактів, документів, пояснень [10]. Позитивом об'єктивного контролю є встановлення фактичних причин виявлених порушень, недоліків та упущень [71].

Таким чином, державний фінансовий контроль слід розглядати як системний і багатоаспектний процес, оскільки при його проведенні всебічно вивчається фінансово–господарська діяльність підприємств, причому фактично здійснюється різними суб'єктами контролю, зокрема державними посадовими особами, незалежно від держави (аудиторами). Різні критерії класифікації державного фінансового контролю з визначенням окремих його видів і форм слід розглядати як одну з функцій державного управління соціально–економічним розвитком країни.

Державний фінансовий контроль, як форма реалізації контрольної функції фінансів, виступає завершальним етапом процесу державного управління централізованими та децентралізованими фінансовими ресурсами. Якщо контрольна функція розкриває сутність фінансів, то державний фінансовий контроль розкриває сутність державного управління. Його значення

в умовах розвитку ринкових відносин постійно зростає, оскільки економічні методи управління усе більше заміняють адміністративні.

Призначення державного фінансового контролю проявляється у практичному задоволенні мети державного і суспільного життя країни. Досягнення поставленої мети виступає основою всієї управлінської діяльності, включаючи контрольну діяльність у сфері забезпечення органами державної влади інтересів у сфері державних і місцевих фінансів. Основна мета державного фінансового контролю полягає у тому, щоб забезпечити єдність управлінських рішень та їх виконання з одночасним попередженням можливих недоліків і помилок. Основною метою державного фінансового контролю є:

1) виявлення на підконтрольних об’єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових та матеріальних ресурсів, відхилень від прийнятих норм, стандартів на найбільш ранній стадії;

2) попередження фінансових правопорушень;

3) притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків;

4) вжиття заходів щодо запобігання таким порушенням у майбутньому [343].

Мета державного фінансового контролю більш детально відображається у завданнях, які спрямовані на її досягнення. Існує два основних підходи до визначення завдань контролю. За першого підходу завданням контролю полягає у тому, щоб виявити фактичний стан справ, зіставити його з наміченими цілями, оцінити ситуацію та запропонувати за необхідності коригувальні заходи, за другого – є контрольованість стану та поведінки об’єктів контролю до встановленої норми [135]. Завданнями державного фінансового контролю є забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності у ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі.

На нашу думку базовими завданнями державного фінансового контролю є:

– сприяти реалізації державної фінансової політики;

– забезпечити своєчасне та повне виконання фінансових зобов'язань;

– сприяти збалансованості між дохідними джерелами та напрямами використання коштів відповідно до фінансових планів суб'єктів господарювання;

– виявити внутрішні резерви росту централізованих фінансових ресурсів;

– сприяти раціональному використанню наявних фінансових ресурсів;

– забезпечити належне ведення обліку та звітності;

– дотримуватись чинного законодавства та інших нормативних актів.

Підґрунтям ефективного здійснення державного фінансового контролю є сукупність базових принципів його реалізації. Слово "принцип" походить від латинського "principium", що трактується як початок або основа, базове положення, яке визначає всі наступні твердження, які випливають з нього [135].

Зауважимо, що питаннями визначення і обґрунтування принципів здійснення державного фінансового контролю займалася велика кількість теоретиків та практичних фахівців у сфері державних фінансів. Проте, аналіз наукових джерел та фахової літератури вказує на відсутність єдиного трактування принципів державного фінансового контролю. Базові принципи контролю зафіксовані у Лімській декларації керівних принципів контролю, що була прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю у жовтні 1977р. [238]:

– незалежність контролю як невід'ємного атрибуту демократії й обов'язкового елемента управління;

– законодавче закріплення незалежності органів контролю;

– визначення необхідності здійснення попереднього контролю й контролю за фактичними результатами;

– наявність зовнішнього та внутрішнього контролю як обов'язкової умови існування контролю;

– гласність та відкритість контролюючих органів з обов'язковою вимогою додержання комерційної та іншої таємниці, що захищається законом.

Зазначені принципи знайшли подальше відображення у наукових працях багатьох дослідників. Зокрема Ф. Бутинець серед принципів контролю виділяє дві групи: основні і специфічні [50]. До основних принципів контролю він відносить раптовість, всеоб'ємність, безперервність, об'єктивність, точність, законність, своєчасність, незалежність, надійність, гласність, розподіл функцій, оптимальність, результативність, до специфічних – профілактика (попередження) порушень, виявлення порушень та визначення їх наслідків, вивчення причин та умов, що призвели до порушень, розрахунок та мобілізація виявлених резервів [135]. Інші науковці розрізняють методологічні принципи, принципи організації та здійснення контролю (табл. 1.2).

На думку М. Гупаловської, при визначенні принципів контролю загалом та принципів спеціалізованого контролю, наприклад, фінансового чи бюджетного, необхідно враховувати загальні принципи управління і контролю та властиві тільки окремому виду контролю принципи. Зокрема, ми поділяємо позицію автора стосовно того, що до принципів реалізації державного фінансового контролю слід віднести:

Таблиця 1.2

Принципи державного фінансового контролю[133]

Класифікаційна ознака	Принципи	Автор
Методологічні принципи	Демократизм, гуманізм, пріоритет прав людини і громадянина, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, професіоналізм і конфіденційність	О. Большакова, Г. Кравченко
Принципи організації	Результативність, адресність, своєчасність, гнучкість і економічність	М. Мартиненко
	Законність, незалежність, збалансованість, системність	В. Бурцев
Принципи здійснення контролю	Законність, об'єктивність, невідворотність покарання осіб, що винні у фінансових порушеннях, а також притягнення їх до відповідальності	Е. Грачева, Л. Хорина
	Плановість, системність, безперервність, демократичний централізм, законність, об'єктивність, гласність, ефективність (дієвість)	С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков

	Гласність, об’єктивність, відповідальність	В. Бурцев

– принцип законності – передбачає перевірку дотримання законодавчих та інших нормативно–правових актів фінансового спрямування, що відноситься до компетенції органів державної влади та управління і місцевого самоврядування; дозволяє підтримувати сталий економічний розвиток країни, вчасно виявляти відхилення від законодавчо встановлених правил і процедур, а також вносити до них необхідне коригування;

– принцип об’єктивності – передбачає забезпечення контролюючими органами неупередженого рівного підходу до всіх підконтрольних суб’єктів під час проведення контрольних дій, при узагальненні і реалізації результатів контролю;

– принцип незалежності – полягає у тому, що функції фінансового контролера повинні бути незалежними, захищеними від будь–якого втручання і можуть бути оскарженими лише в правовому порядку;

– принцип компаративності, який розкриває сутність механізму контролю і передбачає порівняння двох і більше величин, що відповідно мають нормативне та фактичне значення;

– принцип превентивності – контрольних дій, завдяки якому досягається завчасне здійснення контролю з метою запобігання виникненню суттєвих відхилень фактичних показників від встановлених норм;

– принцип зкоординованості, зміст якого полягає в тому, що контролюючі органи координують свою діяльність з метою запобігання дублювання дій і функцій, зайвого відволікання працівників підконтрольних органів, у разі потреби організовують спільні з іншими контролюючими органами заходи;

– принцип системності полягає у забезпеченні контролю на всіх стадіях бюджетного процесу шляхом створення відповідної організаційної системи контролю в країні;

– принцип гласності означає, що органи, уповноважені на здійснення фінансового контролю, забезпечують доступність його результатів;

– принцип сталості полягає у тому, що процес контролю має носити характер безперервності та сталості; всі форми контролю застосовуються в кожний окремий для них відрізок часу, охоплюючи періоди здійснення операцій (складання проекту фінансового плану, аналіз звіту про виконання фінансового плану за підсумками року);

– принцип ефективності – передбачає перевірку на економність та оптимальність управління і використання фінансових ресурсів, а також на можливість виконання державних програм, проведення різноманітних державних заходів із найменшими витратами і найбільшим результатом;

– принцип самодостатності – системи контролю, що передбачає наявність такого складу елементів контролюючої системи, який забезпечує ефективність її функціонування й розвитку;

– принцип доцільності – передбачає перевірку цільового використання фінансових ресурсів і використання набутого за рахунок цих коштів майна, а також відповідності дій окресленим цілям, програмам і пріоритетам.

Підсумовуючи огляд принципів державного фінансового контролю, необхідно відмітити, що чітко сформульовані принципи державного фінансового контролю виступають його організаційною та правовою базою і повинні знайти відповідне законодавче відображення.

Невід’ємною складовою системи державного фінансового контролю є: об’єкти та суб’єкти проведення контролю.

Об'єктом державного фінансового контролю є те, з приводу чого суб'єкти вступають у контрольні правовідносини та на що спрямована контрольна діяльність. Таким об'єктом є усі грошові кошти, які формуються в процесі вартісного розподілу, перерозподілу і використання централізованих фінансових ресурсів. Відтак, об'єктом державного фінансового контролю є фінансова діяльність економічних суб'єктів.

Суб'єктами державного фінансового контролю є органи, уповноважені на здійснення такого виду контролю.

Суб’єкти (органи) державного фінансового контролю – це носії контрольних функцій стосовно об’єкта контролю чи підконтрольного суб’єкта.

Суб’єктами державного фінансового контролю є органи державної влади і управління, які формують систему органів державного фінансового контролю (рис. 1.3).

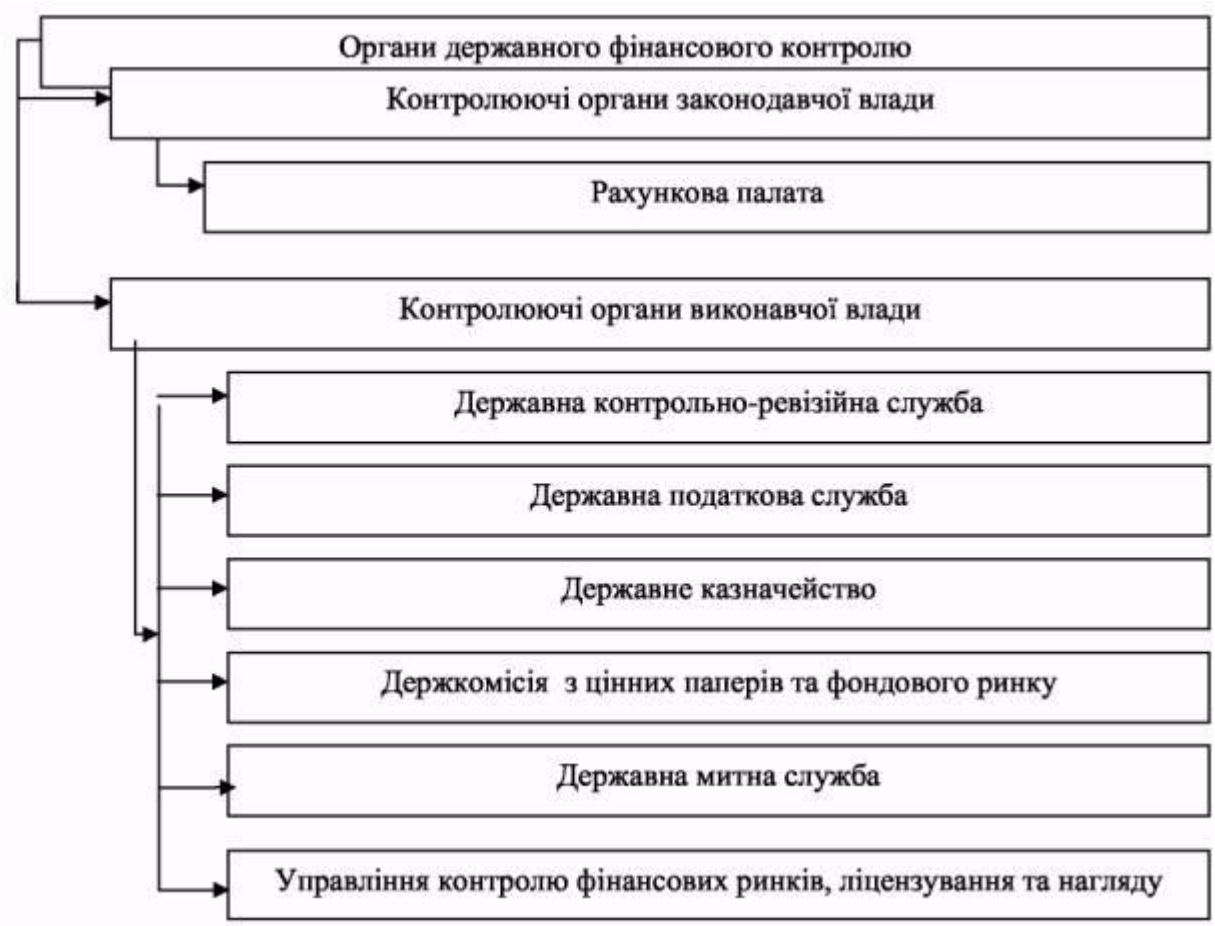

Рис. 1.3. Система органів державного фінансового контролю в Україні
Джерело: Складено автором.

Суб’єкти фінансового контролю поділяються на органи загальної компетенції (наприклад, Верховна рада України, Кабінет Міністрів України, Президент України, Міністерство фінансів України) та органи спеціальної компетенції (наприклад, Рахункова палата, Державна фіскальна служба України, Державна фінансова інспекція України, Державна казначейська служба України та інші).

1.2. Еволюція розвитку державного фінансового контролю

Поступові зміни політичного та економічного курсу України в контексті інтеграції до міжнародного економічного простору повинні супроводжуватися докорінною перебудовою управлінських функцій держави, в тому числі і у сфері державного фінансового контролю. Ефективна система державного фінансового контролю виступає необхідним атрибутом сучасної демократичної держави, запорукою ефективності використання державних фінансових ресурсів.

З метою визначення перспектив розвитку державного фінансового контролю у майбутньому необхідно дослідити процес його становлення, історичні надбання у сфері державного фінансового контролю, виокремити існуючі недоліки, проблеми та аспекти, які потребують подальшого вдосконалення.

Історичний розвиток контролю свідчить про те, що він виник не раптово, а як необхідна умова суспільної праці в забезпеченні засобами для існування всього суспільства [3] (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Основні хронологічні етапи розвитку фінансового контролю

Давні часи (до н.е.)	I–V ст.	VI–VIII ст.	IX–XIII ст.	XIV–XVIII ст.	XIX–XXI ст.
Облік та перевірка наявних ресурсів, продуктів, товарів, матеріальних цінностей. Розкриття збитків. Зароджується та розвивається державний контроль	Контроль здійснюється вже не лише за кількістю заготовлених та виготовлених продуктів, але і за процесом розвитку торгівлі	Досягнутий рівень обліку та перевірки тимчасово забутий	Відродження та розвиток контролю, державного рахівництва. Введення інвентарного опису, системи касових операцій, поява інституту контролерів	Трансформація господарського обліку в бухгалтерський. Засобами контролю виступають рахунки бухгалтерського обліку та баланс. Прийняття спеціальних законів та норм стосовно обліку та рахування	Контроль починає виступати як одна з наукових дисциплін. Відбувається диференціація та розвиток окремих напрямків досліджень

Джерело: Складено автором на основі матеріалів дослідження.

На важливість функції контролю за сферою управління для стабільного розвитку державних управлінських правовідносин звертали увагу видатні політичні діячі різних часів. Ще давньокитайський учений–правознавець, державний і політичний діяч Шан Ян понад 2000 років тому підкреслював, що бюрократія повинна бути підконтрольна і «зверху», і «знизу» у визнанні рівності всіх перед законом. Ш. Монтеск'є також вважав, що «народ здатен витребувати звіт у осіб, які завідують його справами» [280]. Для держави і суспільства «стан безконтрольності є злом, яке викликає істотні наслідки та надає можливості для значних зловживань»[42].

Давні грецькі демократи змогли утворити відповідну самостійну структуру контролюючих органів. Так, Аристотель вказував на магістратуру, до функцій якої належало «виключно лише прийняття звітів і здійснення контролю. Такі магістрати називаються євфінами (контролери), логістами (обліковці), ексетастами (ревізорами), синегорами (буквально «ті, які говорять разом, захисники»)» [7].

Після розпаду попередніх контролюючих структур та приходу на політичну арену абсолютизму в світі тривалий час майже не існувало (крім судів) незалежних і чітко відокремлених від управлінських структур спеціалізованих контролюючих органів, які б здійснювали контроль за сферою державного управління.

Перші прояви контролю сягають періодів матріархату і патріархату, коли рід був головним виробничим осередком, підґрунтям якого виступали суспільна власність на засоби виробництва і колективна праця. На цьому етапі суспільного розвитку спочатку виник примітивний облік в недосконалій формі як засіб контролю за кількістю заготовлених і спожитих продуктів [134]. Такий контроль охоплював невелике коло господарських операцій з землею та худобою, заготівлею продуктів та їх споживанням і служив засобом регулювання виробництва й розподілу здобутих продуктів необхідних для задоволення потреб життєдіяльності. Проте контроль за розподілом здобутих продуктів у первісному суспільстві здійснювався на засадах демократизму.

Однак, відсутність товарно–грошових відносин дозволяла проводити тільки кількісний контроль простих господарських процесів. За умов рабовласницького устрою, при якому основу виробничих відносин становила особиста власність рабовласника на засоби виробництва і рабів, все ширшого розвитку набуває обмін, виникає заморська торгівля, з'являються гроші, створюється торговий і лихварський капітал. Відповідно до цього контроль здійснюється вже не лише за кількістю заготовлених і виготовлених продуктів, але й за процесом розвитку торгівлі. Одночасно в такому суспільстві зароджується фінансовий контроль, який поступово перетворився на засіб управління і сприяння експлуатації, а також оберігав приватну власність рабовласника [254]. Тому особливого значення в цей період набув державний фінансовий облік, контроль та ревізія. Наприклад, у Стародавньому Єгипті за 4–3 тис. років до н.е. облік здійснювався передусім при дворах царів.

Наступний етап розвитку державного фінансового контролю пов'язаний з феодальним устроєм суспільства. Саме в перший період розвитку феодалізму досягнутий рівень обліку в рабовласницькому суспільстві був тимчасово забутий. Поступове відродження та розвиток фінансового контролю припадає на XI–XIII ст. – період утворення великих світових торгових центрів (Венеції та Генуї). У подальшому відбувалася трансформація господарського обліку в бухгалтерський. Цьому сприяло піднесення товарного виробництва, розвиток внутрішньої та зовнішньої торгівлі, банківської діяльності (XIV–XVIII ст.). На цей період історії розвитку фінансового контролю також припадає підготовка спеціалістів, видання перших спеціалізованих книг – італійця Луки Пачолі (1494 р.), голландців Яна Імпіна (1543 р.) і Сімона Ван Стевіна (1607 р.), французів – Жака Саварі (1675 р.) і Матьє де ла Порта (1712 р.) та інших. За часів феодалізму відбувається поділ фінансового контролю на зовнішній і внутрішній, набуває особливого значення фінансовий контроль за розрахунками між покупцями і банками, а також за наявністю і рухом торгового капіталу [254].

Зародження інституційних засад фінансового господарства на території України бере початок від найдавніших часів. Аналіз становлення державного фінансового контролю можна розділити на 4 періоди:

(І період) Княжа доба (882–1240 роки).

Відомо, що відлік появи на світовій політичній сцені Київської Русі як могутнього об'єднання удільних князівств починається з 882 року. Причому, діяльність перших київських князів значною мірою була поєднанням торгівлі зі збиранням данини з підлеглих племен. Управління фінансами зосереджувалося в установі загального управління – Раді князя (Думі). Політичною противагою Думі було Віче – зібрання громадян міста [397].

Джерелами державотворення були національна ідея, дух та традиції, започатковані давньоукраїнською державою – Київською Руссю – та продовжені добою Гетьманщини.

Саме в період зародження і формування Київської Русі закладалися основи сучасної фінансової системи. Закономірно, що в часи іноземного поневолення набувалися деякі ознаки, притаманні тим державам, які окупували українські землі. Але, незважаючи на це, за першої слушної нагоди відроджувалися свої національні традиції, як з погляду державотворення, так і ведення господарства загалом. Прикладом цьому є доба Гетьманщини, період національного відродження (1917–1921) і, безумовно, історична подія новітньої доби – створення незалежної України.

Із зародженням Київської Русі з'явилися свої традиції у культурі фінансів, фундаментом яких був, з одного боку, досвід античної культури Греції і Риму, а з другого – цінності наших пращурів: здобутки трипільської культури та скіфської доби. Все це яскраво відображено у всіх проявах національного розвитку до наших днів, особливо в культурі господарювання та культурі й традиціях у царині фінансів.

Тривалий час у Київській Русі замість грошей використовували спочатку худобу, потім куни з цінного хутра (переважно куниці) або монети інших країн. Однак історичні джерела свідчать, що саме на цей період припадає початок

створення вітчизняної фінансової системи. Управління фінансовими потоками перебувало у безпосередньому віданні самого князя. Для збирання мита і данини він призначав особливих чиновників–митників, данщиків, пятенщиків, які не залежали від намісників і волостелів. Різного роду розпорядження їм давав князь, а гроші, які вони збирали, вносилися самому князеві або тому, кому він наказував; на їхні неправильні дії скаржилися безпосередньо князю [312]. Трохи згодом з'явилися особливі княжі «агенти», які збирали податки. Головною податковою одиницею в Київській Русі було дворище.

Спочатку податки були безсистемними платежами, що часто призводило до зловживань з боку збирачів і, відповідно, заворушень, а то й повстань з боку населення. Події 945 року – яскраве тому підтвердження. Коли під час полюддя київський князь Ігор спробував двічі стягнути данину з древлян, то вони вбили його і свиту. Цей випадок змусив його дружину княгиню Ольгу «уважно поставитися до справи оподаткування людності». Вона впорядкувала фінансову систему, започаткувала стабільніше стягнення податків: запровадила новий порядок стягнення данини – адміністративно–фінансові пункти для її збирання, так звані «становища», використавши для цього центри сільських общин – погости, двори, куди звозили данину. Були встановлені «оброки», «уроки», «устави», «дані», які визначали зміст і розмір данини. Таким чином, це була перша спроба реформи податкової системи, спрямована на впорядкування збору податків з визначенням тогочасного адміністративно–територіального устрою і фінансової системи, що діяла на території сучасної української держави.

Згодом у виданому Ярославом Мудрим збірнику законів «Руська правда» були регламентовані всі види зборів. Цей документ став правовим кодексом Київської Русі, поява якого законодавчо закріпила сплату непрямих податків, які були важливим джерелом князівських прибутків у формі торгових і судових зборів (мита). Розширення міжнародних зв'язків та торгівлі в Київській державі привело до формування власної грошової системи.

Цікаво, що в «Руській Правді» надано правила з міжнародної торгівлі та захисту іноземних торгівців, щоб не боялися торгувати з Руссю – кривдники карались, а скривдженій особі виплачувався «урок».

Ще одна важлива деталь щодо величини штрафів. За підпалення і конокрадство покарання було суворіше, ніж за тілесні пошкодження, що свідчило про безпеку капіталу і гарантованість його державою [213].

Князь, скарбниця якого не була відділена від державної, мав великі видатки на: утримання свого двору, дружини (війська); будівництво палаців, культових споруд, міст, укріплень, мостів, гребель, доріг; ведення війн; спорядження флоту при торговельних відносинах із Грецією (Візантією) тощо. Тому прямого податку (данини) зазвичай на всі ці потреби невистачало. На населення накладалися різні повинності (відробітки), а також непрямі податки. До непрямих податків належали різні мита (торгові та судові) в солеварнях, у литті срібла, доходи від утримання корчмів, а також штрафи [213].

Контроль за сплатою непрямих податків здійснювали княжі агенти: городники, мостники, митники, метальники, вирники та ін [223].

Податки і повинності князі встановлювали за окремими «розпорядниками». Наприклад, княгиня Ольга призначала завойованим племенам різні «урок»«. Фінанси України часів Галицько–Волинської держави суттєво не відрізнялися від фінансів України Київської доби, бо це була також княжа держава [213].

Основним доходом держави була данина натурою – хутром, шкірами, медом, збіжжям, худобою тощо, а також грошима. Як і київські, князі галицькі накладали на населення різні податки. Якщо населення чимось завинило, податки збільшувались. За виконанням повинностей також стежили княжі агенти: городники, мостові, митники, вирники, метальники. Податки і повинності встановлювались окремими розпорядниками князя [213].

Державними доходами в Галицько–Волинській Українській державі розпоряджався князь. Тоді ще не було поділу скарбу на державний і приватний (княжий). Основними видатками у князівстві були видатки на утримання

дружини князя, на будівництво культових споруд, мостів, доріг, а також замків, на ведення війн тощо [213].

Зустрічаємо в Правді кілька постанов, виданих спадкоємцями Ярослава, його дітьми і навіть його онуком Мономахом, якому належить закон, спрямований проти лихварства і занесений в Правду. Отже, Правда була плодом законодавчої діяльності не одного Ярослава.

Руська Правда не знає смертної кари, але вона застосовувалася на практиці за антидержавну діяльність, за участь у повстаннях, розбійницьких зграйках.Цікаво, що вже в X–X1 ст. це покарання регулювалися державою.

Після занепаду Київської Русі опорою державності стало Галицько–Волинське князівство (1199–1340).

Галицько–Волинське князівство продовжувало славні традиції Київської Русі не тільки в соціально–економічному та фінансовому державотворенні, а й у культурному розвитку, посідаючи провідне місце серед сусідніх народів. Як стверджують історики, відкриваючи західноєвропейській культурі шлях на українські землі, це князівство допомогло уникнути однобічної орієнтації на Візантію, запобігти монгольському впливу.

Фінансова система в роки бездержавності набувала властивих ознак, притаманних державам–поневолювачам, «любителям чужих земель»: Великому князівству Литовському, Речі Посполитій, Австро–Угорській та Російській імперіям. Слід звернути увагу на один цікавий історичний факт: основним збірником права в Україні з XVI ст. до 40–х років XIX ст. та джерелом багатьох зводів і проектів сусідніх держав стали Литовські статути – кодекси державних законів Великого князівства Литовського, написані давньоукраїнською діловою мовою.

Західна Європа часів Просвітництва теж не була винятком. Досліджуючи проблему становлення і розвитку фінансового контролю, професор Рене Штурм підкреслював, що відсутність ефективного фінансового контролю в XIV ст. тягла за собою притаманне такому становищу зло: «чиновники казначейства захоплювали народні пожитки і використовували на свою користь гроші,

призначені для казначейства. Але, коли їх грабежі перевищували міру, їх карали на горло; таким був на той час сумарний прийом контролю aposteriori» [424].

З часу зруйнування Києва монголо–татарами у 1240 році та занепаду Галицько–Волинського князівства доля населення України вирішувалася правителями Росії, Польщі, Литви, Австрії, Угорщини тощо. У XVII–XVIII ст. майже усі території сучасної України відійшли до складу Російської імперії [251].

Під зверхністю Івана III (1440–1505 рр.) в Російській імперії здійснено перехід від управління з приватногосподарським характером до управління з характером державним, тобто з використанням установ (приказів). Приказы займали середню ланку між Думою та місцевими органами управління та за характером поділялися на: спеціальні фінансові приказы (Приказ Великого Приходу, Казенний Приказ тощо); приказы з окремих сфер фінансового управління (Приказ Великої Казни, Посольський Приказ та ін.); приказы, що управляли територіями і фінансами в них (Приказ Великого Палацу, Приказу Малі Росії та ін.). У віданні Приказу Малі Росії були території України, військо Запорізьке та міста Київ і Чернігів [251].

У Росії до середини XVI ст., до утворення Іваном Грозним опричнини (1565–1572 рр.), не існувало самостійного органу, який виконував би функції позавідомчого (як ми б зараз сказали) контролю у сфері управління. Контроль за всіма напрямками здійснювали самі управлінці. Таке становище іще довго залишалося і після ліквідації опричнини. Цю думку підтверджує, наприклад, «Указ об установлении твердой цены на хлеб и о борьбе со скупщиками хлеба» від 3 листопада 1601 р. (тут та далі до 1 (14) лютого 1918р. усі дати наведені за старим стилем), де говориться: «Від царя і великого князя Бориса Федоровича всієї Русі до Солі Вичегоцької на посад і в Усольський повіт у стани і волості данним, і оброчним, і митним, і шинкарським, і становим, і волосним старостам, і цілувальникам, і суддям всіх Усольських і Вичегодських земель… веліли… Хлібних скупників і тих усіх людей, котрі ціну на хліб вздорожили, і

на хліб гроші завдатчили, і хліб закупали, і заховали, і затаїли, відшукувати і надалі те споглядати ж, і берегти, і провідувати ретельно, і про скупників і про закупний хліб по всіх містах нашої держави учинити укріплення і збереження великеє, щоб від тих скупників і ні від яких людей одноосібно ніде хліб не дорожчав…» [181].

Деякі ознаки органу фінансового контролю за сферою державного управління мав Розшукний Приказ, який було засновано в Москві 1619 р. (за іншими даними – 1622 р., він відомий також як Приказ Приказних Справ, або просто Приказний приказ), оскільки на нього окрім виконання різних доручень царя та розшуку злочинців покладалися і обов'язки «розгляду справ від осіб різних станів на утиски і образи з боку людей сильних», тобто й тих, хто мав реальну управлінську владу[181].

Зрозуміло, що сфера державного управління в той час ще не була відокремлена від інших видів державної діяльності. Таке відокремлення тільки починало запроваджуватися. Тому говорити про державне управління і про фінансовий контроль у ньому можна дещо умовно. Разом з тим, введення Іваном Грозним опричнини, на нашу думку, можна вважати (зрозуміло, також з певною часткою умовності) першою спробою утворення самостійного, суто спеціалізованого, відокремленого від апарату управління контролюючого органу за станом запроваджуваних царем реформ у державному управлінні та державі в цілому. Справді, опричники, на відміну від посадників, старост та інших управлінців того часу, самі не здійснювали управлінські функції за якимось предметом. Їх завданням було виявлення противників реформ Івана Грозного і застосування репресивних заходів щодо них, тобто вони мали функції суто контрольні.

(ІІ період) Гетьманщина (1649–1764 роки).

На початковому етапі існування Гетьманщина була номінально залежною від Речі Посполитої. Згодом ця територія згідно з положеннями Зборівського договору 1649 р. обмежувалася Київським, Чернігівським і Брацлавським воєводствами, що складали автономну територію в межах Речі Посполитої.

Разом із тим Зборівський договір означав *визнання* на міжнародному рівні статусу України як держави. Фактично Гетьманщина була *незалежною,* а влада її глави (гетьмана) поширювалася на значно більшу територію (частина Волині та білоруських земель).

У 1649–1650 рр. Богдан Хмельницький зміцнив козацьку адміністрацію, провів адміністративно–територіальний поділ підвладної території на *полки й сотні.* Полковники, сотники й міські отамани мали на підвладних їм територіях військову й судову владу. Було введено контроль за фінансами й оподаткуванням населення, за охороною торгівлі та ремесла, активно налагоджувалися дипломатичні зв'язки.

Важливу роль урегулюванні суспільних відносин в Україні–Гетьманщині відігравали договірні (гетьманські) статті, що підписувалися гетьманами України та козацькою старшиною, з одного боку, і російським царем та його представниками – з іншого. У цих документах визначалося не тільки державно–правове становище України у складі Росії, а й фіксувалися найважливіші проблеми внутрішнього життя України.

Обсяг повноважень гетьмана був доволі широким – у внутрішніх справах йому спершу належала законодавча, виконавча і судова влада. Як законодавець, глава і офіційний представник України гетьман підписував важливі нормативні акти, передусім гетьманські статті. Як верховний адміністратор він особисто розпоряджався землею, що належала усьому козацькому війську. Гетьман був головнокомандувачем – "зверхником над військом". Він відав фінансовими коштами держави – керував збиранням податків і розпоряджався державною військовою скарбницею; тривалий час його особисті і державні кошти не відмежовувались, що призвело до зловживань, у чому Мазепа звинуватив свого попередника Самойловича, що стало однією з підстав усунення його з гетьманства, а згодом була заснована посада генерального підскарбія, що відав військовою казною.

Найбільш поширеним серед джерел права місцевого походження були нормативні акти місцевої військово–адміністративної влади і насамперед

нормативні акти гетьманської влади та Генеральної військової канцелярії.

Генеральна військова канцелярія видавала свої акти у формі універсалів та указів. Це були підзаконні акти, за допомогою яких запроваджувалися правові акти вищих органів влади і проводилася виконавчо–розпорядча діяльність гетьманського уряду. Водночас окремими актами Генеральної військової канцелярії затверджувались і нові загальнообов'язкові відносини. Так, указом від 21 серпня 1738 р. встановлювалися ціни на порох і розмір податку, що накладався на майстрів порохових справ, указ 1748 р. вводив контроль над мірами ваги й покарання за порушення чинних правил.

Затвердження договірних статей установлювало верховенство царської влади над Україною. Однак загальна система російського права на Лівобережну Україну не поширювалася. Царські урядовці не втручались у справи української судової організації. Уводилися в дію тільки ті нормативні акти царської влади, які спеціально видавалися для цієї території. На початку XVIII ст. після «справи Мазепи» в умовах перетворення Росії в абсолютистську монархію та обмеження прав гетьманської влади посилилося втручання імператорської влади у внутрішні справи України. Це здійснювалося як через контроль з боку царських урядовців за діяльністю автономних установ, так і через збільшення кількості нормативних актів самодержавної влади, що видавалися спеціально для України. На територію України поширювалися загальноімперські законодавчі акти: царські грамоти, укази, регламенти, статути, установи й положення, зводи й накат, інструкції, маніфести. Зокрема, перші з них надавали або підтверджували магдебурзьке право, дозволяли українцям судитися «по прежним правам», визначали статус цехів, стосувалися національного фінансування й орендування.

Намагаючись зменшити конкуренцію українського тютюну і горілки, російський уряд обклав їх додатковим 30%–м митом. Індукти, що збирала козацька старшина, було передано на відкуп російським купцям. У 1709 р. на всіх українських прикордонних пунктах було поставлено російські військові застави, яким надавалося право контролю над українським торговим рухом. Це

посилило зловживання російських чиновників.

У 1710 році Пилип Орлик склав одну з перших у світі конституцій «Пакти і Конституція прав і вольностей Війська Запорозького», яка не втілилася в життя, хоч мала велике значення для розвитку державних фінансів, оскільки визначила основні напрями їхнього подальшого розвитку. В цьому документі вперше було визначено поняття державної скарбниці та обов'язки Генерального скарбника. Наприклад, статтею 9 вказаної Конституції передбачалося, що військова скарбниця (генеральні цінності) – це державні цінності і фінанси в гетьманській державі, а керує нею генеральний підскарбій (скарбник).

Безумовно, доба Гетьманщини мала величезний вплив на подальше національне відродження, але, на жаль, цей державотворчий процес в історії України був перерваний. Колоніальна залежність давала про себе знати, насамперед неможливістю проводити власну фінансову політику.

У роки правління Малоросійських колегій (1722–1727 і 1764–1782 рр.) було встановлено контроль над фінансами України. Інструкції регламентували збирання податків, збирачі яких щомісяця і кожну третину року подавали у колегію рапорти про свою роботу. У 1725р. було відіслано до Росії 2444 255 крб. податків.

Гетьман Д.Апостол реорганізував українські фінанси, відновив посаду генерального підскарбаря, відокремив державний скарб від приватного скарбу гетьмана, встановив окремий державний бюджет («військовий скарб»), розмір видатків у сумі 155 тис. крб. щорічно. Проте державний скарб залишався під контролем російського уряду. Спеціальні інструкції регулювали діяльність довх гернеральних підскарбіїв, один з яких обов»ячзково був росіянином, фінансового управління «Канцелярії зборів» і «Щетной комиссії». Вони керували збиранням податків, витратами, контролювали фінанси магістратів. Гетьман К. Розумовський зробив останню спробу відстояти фінансову автономію України, проте успіху не досяг. Царський указ 1754 р. вимагав подавати точні відомості про прибутки та видатки українського скарбу. З

скасуванням в Україні гетьманаства (1764 р.) фінансова система України була об»єднана з фінансовою системою імперії Романових.»[4–180с.]

Фінанси України за часів гетьманщини (середина XVII ст.) у цілому були добре організовані. Державна скарбниця, успішно долаючи труднощі, виконувала покладені на неї важливі функції. Проте державна скарбниця не була відмежована від приватної скарбниці гетьмана.

Спробу розділити державні та власні кошти зробив у 1710 році гетьман Пилип Орлик, уклавши із запорозькими козаками договір, що дістав назву: «Конституція права і вольностей Війська Запорізького», відповідно до якого державний скарб відокремлювався від особистих коштів гетьмана, встановлювалось чітке розмежування між державною казною і коштами, які перебували в особистому розпорядженні гетьмана і призначались “на булаву і особу його гетьманську”; для розпорядження державною військовою казною обирався генеральний підскарбій. Передбачалось проведення ревізії захоплених старшиною земельних маєтків.

Другу спробу реорганізувати українські фінанси зробив гетьман Д.Апостол (1727–1734). 1728 року у день коронації Петра I гетьман Д. Апостол подав петицію про повернення Україні колишніх прав і вольностей згідно з угодою 1654 року. Натомість одержав так звані «Решительные пункты», за якими:

- гетьман не мав права вести дипломатичні переговори;
- генеральну старшину та полковників затверджував цар;
- для контролю за гетьманськими фінансами запроваджувалися посади не одного, а відразу двох підскарбіїв – росіянина та українця;
- мито за товари, які ввозилися до України, мало йти у царську казну.

Таким чином, Державну скарбницю було передано під контроль російського уряду. Діяльність підскарбіїв регулювалася спеціальними інструкціями, які передбачали керівництво збиранням грошових і натуральних податків, їх витратами, контроль над підлеглими їм органами та фінансами магістратів.

У 1654 році з метою підвищення ефективності фінансового управління під кураторством царської Думи засновано Рахунковий Приказ, або Приказ Рахункових Справ. Рахунковий Приказ очолював боярин. Відділеннями приказу управляли дяки, у віданні яких знаходились піддячі. Рахунковий Приказ рахував державні доходи та видатки по книгах інших центральних приказів; перевіряв виконання асигновок, що були видані приказами посадовим особам, послам, полковим воєводам, з їх прибутково–видатковими книгами [397].

Першим органом державного фінансового контролю Росії (1655 рік) був «Приказ счетного дела», який потім іменували «Счетный приказ». В основному його діяльність зводилася до виклику з інших приказів дяків і піддячих із приходними і видатковими книгами для перевірки правильності записів. У випадку виявлення нестачі коштів проводилося розслідування – «сыск». Цей Приказ щорічно вів «доимочную книгу», в ній фіксувалися показники, від кого і скільки слід було отримати кошти, та стягував їх. При неплатоспроможності боржника він мав право описувати майно і реалізувати його в цілях погашення боргу [67].

Колишній піддячий Посольського приказу Г.Катошихін у своїй праці «О Росии в царствование Алексея Михайловича», написаній у 60–х роках XVII століття, характеризував названий приказ таким чином: «…В нем сидят два дьяка, и ведают и делают дела всего Московского государства, приход и расход и остаток по книгам, за многие годы. А приход в него бывает остаточные деньги, которые в котором году с кого не взяты в царскую казну, также в котором году за расходом что осталось в остатке; а собирая такие деньги на Москве и из городов, в расходы ни в какие не даються без царского указу» [67].

За царювання Петра I у 1705 році замість Боярської Думи засновано Ближню Канцелярію Його Царської Величності, яка стала центральним органом усіх галузей державного управління. У 1711 році засновано Сенат. Ревізія прибутково–видаткових книг та відомостей, а також узагальнення окремих показників за видами зборів і статтями витрат проводилися

канцелярією Сенату на чолі з обер–комісаром. Протягом 1718–1721 років при Сенаті утворено колегії, що замінили управлінські функції приказів [397].

Із заснуванням колегій система управління стала більш досконалою з визначеними напрямами діяльності та чітким розмежуванням повноважень. До колегій, які управляли фінансами, відносилися: Камер–Колегія (управління державними доходами), Штатс–Контор–Колегія (управління державними видатками та штатами), Мануфактур–Колегія (управління мануфактурами та фабриками), Берг–Колегія (управління видобутком руди), Комерц–Колегія (управління торгівлею) тощо [397].

Достеменно період функціонування «Счетного приказа» невідомий, однак вже у 1699 році створюється «Ближняя канцелярия» як орган Боярської думи із зосередженням в її руках функцій фінансового контролю. При цьому було визначено, що лише оригінали документів є прямим засобом ревізії. Це був основний принцип діяльності канцелярії. Але з надісланих до неї в 1714–1717 роках документів із 22 установ, від 105 дяків і піддячих було обревізовано лише 10 приказів і канцелярій, однак у жодній губернії та у деяких приказах ревізії не були завершені.

У 1720 році ліквідовано Ближню Канцелярію та створено спеціальний контролюючий орган – Ревізіон–Колегію, яка завідувала рахунками усіх державних доходів і видатків [397]. З 1722 року Ревізіон–Колегія (пізніше Ревізіон–Контора) функціонує при Сенаті та керується Інструкцією, за якою було введено «принцип законності» – принцип відповідно операцій законним підставам для їх вчинення. Схема контролю передбачала розгляд Ревізіон–Конторою завірених вищестоящими організаціями рахункових виписок з книг обліку прибутків та видатків, що велися усіма «присутственными местами» та особами. В разі сумніву Ревізіон–Контора мала право вимагати оригінали книг з архівів підконтрольних організацій та, у випадку встановлення порушень, накладати стягнення на винних осіб [251].

В період правління імператриці Катерини I (1725–1727 рр.) вищим колективним органом управління та вищою фінансовою установою оголошено

Верховну Таємну Раду, якій було підпорядковано Сенат і колегії [116]. У 1728 році Ревізіон–Контору знов перетворено у Ревізіон–Колегію і, згідно з Регламентом роботи від 1733 року, на неї покладено обов'язки щодо перевірки повноти надходження доходів в казну та ревізії звітності на відповідність титулам (кошторисам).

Відомо, що головне місце в ревізіях належало звітності за зборами державних доходів. Так, із прийнятих у січні–червні 1752 року 238 рішень за підсумками ревізій 204 стосувались ревізій доходів і тільки 34 – ревізій витрат. Сенат вимагав від колегії подання щорічних генеральних відомостей про всі державні доходи і видатки, однак колегія таких відомостей не подавала, пояснюючи це неповним отриманням відповідної звітності.

У 1788 році Ревізіон–Колегія була ліквідована, а для завершення ревізій 19 тисяч рахунків був залишений лише один орган – перший департамент. Звітність продовжувала надходити і Сенат (1794 рік) встановив дванадцятирічний термін закінчення розпочатих колегією ревізій, однак такого терміну для цієї роботи не вистачило. Департамент було ліквідовано.

За імператриці Катерини Великої (1762–1796 рр.) роль державного контрольного закладу за Сенатом збережено. Діяльність Ревізіон–Колегії поступово об'єднано з діяльністю Камер–Колегії у складі губернських казенних палат та перенесено в провінції, тобто децентралізовано. До складу губернських казенних палат входили галузеві експедиції [397]. У 1780 році при Сенаті засновано центральний фінансовий контролюючий орган – Державну Експедицію Ревізії Рахунків та створено у складі губернських казенних палат її експедиції, на які покладено огляд та ревізію рахунків підвідомчих губернських організацій [251].

Підготовка проекту реформи для вдосконалення фінансового контролю на початку XIX століття доручалася графу М.М. Сперанському, за твердженням якого «…управлять финансами должны три главные учреждения, которые вместе составят Министерство финансов. При этом министр финансов, государственный казначей и государственный контролер должны

самостоятельно и независимо друг от друга руководить вверенными им управлениями и нести ответсвенность за состояние соответствующей отрасли, поддерживая между собой самую тесную связь»[67].

При цьому контроль виконання державного бюджету М. Сперанський вважав головною функцією державного фінансового контролю. Саму ж ревізійну діяльність він пропонував поширити на всі види загальнодержавних і місцевих доходів витрат, на всі ланки державного апарату і на всіх посадових осіб, включаючи міністрів [3]. Ці та інші пропозиції мали прогресивне значення, проте втілення задумів відомого реформатора звелося лише до створення Державної ради. Ця рада була позбавлена контрольних функцій, оскільки встановлювалась система особистих доповідей міністрів імператору.

За Павла I (1796–1801 рр.) основні засади започаткованої його матір'ю реформи було відмінено. Знов введено централізацію державного управління, колегії та їх функції відновлено, обов'язки губернських казенних палат значно звужено, а їх експедиції скасовано [397].

Імператорським маніфестом Олександра I у 1802 році замість колегій створено міністерства військово–сухопутних сил, військово–морських сил, закордонних справ, юстиції, народної освіти, фінансів, а також засновано Комітет Міністрів. Маніфестом 1810 року створено Державну Раду, а управління державним доходами та видатками розділено між Міністерством фінансів, Державним казначейством та Ревізією державних рахунків. Ревізію державних рахунків очолив Державний контролер, якого було наділено повноваженнями міністра із правом видавати розпорядження щодо встановлення обов'язкових правил для підконтрольних установ [115]. Державний контролер мав слідкувати за правильністю оформлення доходів та відповідністю видатків, а також був зобов'язаний подавати Державній Раді висновки за кошторисами міністерств та надавати Імператорській владі звіти щодо правильності та ефективності проведених витрат [413].

У 1811 році під керівництвом Державного контролера засновано головне управління ревізії державних рахунків у складі двох департаментів у цивільній

та військових сферах. Контроль організовувався на документальних засадах: по оригінальних книгах та рахунках перевірялося дотримання законів та встановлених правил при надходженні та витрачанні коштів, достовірність рахунків, казенна користь тощо. Контролюючий орган видавав сумлінним (чесним) особам розрахункові свідчення, а у разі виявлення порушень накладав стягнення на винних [397].

З 1823 року документальний контроль поступився своїм місцем так званій «системі генеральної звітності», за якою перевірку здійснювали у себе самі розпорядники державних коштів. Функції центрального органу державного контролю фактично обмежувались простим аналізом рахунків департаментів міністерств та головних управлінь без перевірки приватних рахунків, оригінальних прибуткових і видаткових книг та документів.

У 1836 році головне управління ревізій державних рахунків було реорганізовано в Головне управління державного контролю з одночасним збільшенням чисельності апарату. Державний контролер А. Хитрово розробив проект Положення про державний контроль, а член Державної Ради П. Кисельов у проекті реформи контролю запропонував, щоб ревізії мали документальний характер і проводилися органом, який не залежав би від тих установ і осіб, які розпоряджалися цими коштами, використання яких перевіряються. Це викликало супротив, і прийнятий закон нічого не змінив ні в завданнях, ні в формах контролю. Державний фінансовий контроль фактично не здійснював ревізій звітності, оскільки не перевіряв оригінали книг і документів, а тільки розглядав генеральні звіти міністерств. Таким чином, він був позбавлений можливості робити необхідні висновки, аби обмежити розкрадання державних коштів.

Утвердження самодержавної влади імператора Миколи I (1825–1855 рр.) відбувалося насамперед шляхом зміцнення системи органів державного управління і контролю [116]. У 1836 році Головне управління ревізії державних рахунків було перейменовано у Державний контроль, діяльність якого закріплено Положенням, що змінило його устрій та розширило права. До складу Державного

контролю увійшли: Рада державного контролю (під головуванням державного контролера); Товариш Державного контролера; контрольні департаменти з ревізії рахунків цивільного, військового, морського та залізничного відомств; канцелярія; центральна бухгалтерія і архів [397]. Контрольні департаменти проводили вибіркові ревізії генеральних звітів у підпорядкованих сферах управління, під час яких аналізували вигідність різних фінансових операцій, незалежно від законності їх проведення, та складали річні табелі про стан організації звітності та наслідків ревізії оборотів кожного відомства. Однак, контроль не зачіпав перевіркою приватні рахунки та оригінальні прибуткові й видаткові книги, тобто не проводилась повна ревізія. Крім того, кожне відомство мало свою власну касу для обертання коштів, а органи контролю не мали засобів, щоб їх перевірити. В той час, як Міністерство фінансів вдалося до зовнішніх та внутрішніх позик з метою покриття дефіциту бюджету, у відомствах, де було проведено ревізії кас, викривалися значні невикористані суми, що підлягали поверненню до державного казначейства [413].

У статті «Про фактичний контроль у дореволюційній Росії» А. Коняєв зазначає, що після реформи Державного контролю в 60–х роках XIX століття було надано право здійснювати фактичні ревізії лише кас Міністерства фінансів, в яких зосереджувались всі державні доходи. Проте практика контролю показала однобічність і неповноту документальних ревізій. Час вимагав розширення сфери застосування фактичного контролю. Ініціатор фінансово–контрольної реформи В. Татарінов (Державний контролер Росії в 1863–1871 роках) звернув увагу на ревізії державних доходів, стверджуючи, що «при взымании свыше 350 миллионов государственных доходов, неправильности и даже злоупотребления со стороны сборщиков гораздо более возможны и менее заметны, чем при производстве расходов»[67]. Він також стверджував, що «…исключительно бумажная ревизия представляет одну только формальность, не удовлетворяющую ревизионным целям, и для достижения более полных и действительных результатов необходимо ввести в ревизию элемент контроля фактического»[67].

За Олександра II (1855–1881 рр.) було започатковано пошук більш ефективних форм та методів організації державного фінансового управління та контролю. На основі вивчення досвіду Прусії, Австро–Угорщини, Бельгії та Франції генерал–контролером департаменту цивільної звітності Державного контролю В. Татаріновим було запропоновано проект реформування системи фінансової звітності та контролю [397], яким передбачалося:

- у фінансовій системі: по–перше, запровадити єдиний порядок складання кошторисів державних доходів та видатків для усіх органів управління, забезпечити виконання цих кошторисів відповідно до щорічного бюджетного закону; по–друге, забезпечити «єдність каси», тобто, зосередити усі бюджетні кошти виключно в касах Міністерства фінансів [397];

- у ревізійній системі: по–перше, заснувати самостійну, повністю незалежну від виконавчої влади ревізійну установу з правом проводити аналіз руху казенних капіталів та перевірки господарських операцій на підставі оригінальних документів; по–друге, запровадити «попередній контроль», тобто перевірку законності видаткових наказів розпорядників кредитів перед здійсненням видаткових операцій.

Протягом 1862–1872 років пропозиції В. Татарінова були поступово запроваджені, а також розроблені загальні правила матеріальної звітності, документальної ревізії стану збереження і використання майна та елементи фактичного контролю. Іншою суттєвою ознакою контрольної реформи було утворення у 1866 році місцевих органів Державного контролю – контрольних палат, які ніяким чином не залежали від губернського начальства. Контрольні палати проводили документальні ревізії звітності місцевих установ на підставі бухгалтерських книг, асигновок, оригінальних документів грошових оборотів розпорядників коштів, а також проводили перевірку правильності операцій з матеріальними цінностями[251].

В період царювання Олександра III (1881–1894 рр.) завершився процес розпочатих раніше перетворень у сфері державного фінансового контролю [115]. У 1881 році прийнято циркуляр Державного контролера про введення

попереднього та фактичного контролю в Російській імперії. З прийняттям Закону про Державний контроль 1892 року було окреслено основні положення діяльності Державного контролю: самостійність і незалежність від інших міністерств, підзвітність вищому органу державного управління; здійснення ревізії доходів та видатків відокремленими місцевими органами, підпорядкованими безпосередньо центрального контрольному органу; організованість та своєчасність проведення ревізійних дій та відкритість результатів контролю [397].

За підсумками фактичних перевірок операцій по експлуатації залізничних шляхів у 1911–1913 роках було збережено державних коштів і матеріальних цінностей лише на 17 млн. карбованців [67].

Окрім державних залізничних шляхів, фактичний контроль застосувався при перевірці фінансово–господарських операцій, пов'язаних з обслуговуванням армії в мирний період і особливо – у воєнний час. Характерно, що подальші ревізії її звітності проводились впродовж тривалого часу.

Так, перевірки документів з витрат на Кримську війну (1853–1856 роки) були закінчені тільки через 30 з лишнім років – у 1888 році. Під час російсько–турецької війни 1877–1878 років були створені так звані польові контролі: діючої армії, Одеського військового округу і Кавказької армії (працювало загалом 161 чоловік), які виявили великі зловживання монопольними постачаннями продуктів, а також підрядниками, які перевозили вантажі для армії; до казни було повернуто майже 11 млн. карбованців [67].

Польовий контроль діяв і під час російсько–японської війни. З 1911 року фактичний контроль поширився також на перевірку наявності та збереження грошових коштів і матеріальних цінностей в інтендантствах. За 1912–1914 роки в останніх проведено 400 ревізій. У ході першої світової війни (1914–1918 роки) діяльність польового контролю дещо активізувалась [67].

Слід сказати, що фактичний фінансовий контроль, окрім зазначених сфер, наприкінці XIX і на початку XX століть застосовувались щодо операцій,

пов’язаних з будівництвом та експлуатацією торгових портів, спорудженням шосейних доріг, осушенням і зрошенням земель, діяльністю державних заводів тощо. Разом з тим матеріали ревізій Державного контролю з констатацією суттєвих порушень часто не реалізовувались. Особливо коли йшлося про зловживання посадових осіб таких впливових відомств, як військове, морського та міністерства внутрішніх справ і т.п. До того ж, виявляючи ті чи інші недоліки в різних галузях, органи зазначеного контролю не спроможні були забезпечити їх усунення, оскільки не мали відповідних прав і засобів впливу, аби змусити керівників відомств рахуватися з їх висновками.

Видатний учений–правознавець кінця XIX ст. Іосіф Бльох також підкреслює, що контролюючі функції в допетровській Росії, крім Великого князя (царя) належали управлінським органам – Боярській Думі, князівському «палацу», посадникам, воєводам, органам місцевого самоврядування (в особі старост та їх помічників) та ін.. Наприклад, І. Бльох пише: «Ліси розписувались на ділянки, до яких визначалися Лісові наглядачі (доглядачі), які обиралися в селах і поселеннях з однодворців, або з відставних драгунів, солдатів чи виборних селян». Він же вважав, що вищою контрольною установою на той час був Рахунковий Приказ або Приказ Рахункових справ, обов’язком якого було відати: «всієї Московської Держави прибутки і видатки, залишок по книгах за багато років». Місцевих контролюючих установ, на його думку, не існувало.

За часів правління імператора Миколи II (1894–1917 рр.) державний контроль діяв як в умовах капіталізму, так і умовах нової політичної реальності першої російської революції [397]. У жовтні 1905 року створено Раду Міністрів та розпочато розробку проекту перебудови державного контролю з урахуванням поділу влади на законодавчу та виконавчу. Пост Державного контролера увійшов до складу Ради Міністрів [252].

Характерно, що Державний контроль був одним з найбільших відомств царської Росії. На його утримання в 1908–1913 році щорічно витрачалося 10–11 млн. крб. У 1911 році в його структурах нараховувалось 9 департаментів і канцелярій (центральний апарат), 59 контрольних палат, 37 установ, що

контролювали будівництво і експлуатацію залізничних шляхів, а загалом функціонувало 117 підрозділів чисельністю 8398 службовців – майже стільки, скільки сьогодні працює в органах ДКРС [67].

Однак війна, що розпочалася у 1914 році, зупинила процес реформування державного фінансового контролю до 1917 року. І все ж контроль залишався важливим інструментом державного управління. Так, за розписом Балансового зведення доходів та видатків за 1915 рік асигнування на державний контроль становили 13 972 тис. крб., або 0,004 % загального обсягу видатків бюджету [252].

Наслідком Лютневої революції 1917 року стало усунення монархічної влади в Росії. Тимчасовий уряд О. Керенського розглядав державний фінансовий контроль як відомство, призначене боронити казну від зайвих витрат, що обумовило розширення повноважень контрольного відомства. У червні 1917 року відбувався І–й Всеросійський з'їзд службовців державного контролю, на якому було визначено основні принципи його подальшого реформування: децентралізація та колегіальність; незмінність вищих керівних посадових осіб контрольного органу; впровадження попереднього розгляду та погодження кошторисів; самостійність у призначенні фактичної ревізії; розширення прав щодо адміністративного впливу на порушників; встановлення чинності ревізійних постанов на рівні судових рішень, тощо [115].

(ІІІ період) Відродження національної державності (1917–1921 роки).

У березні 1917 року в Україні створено Тимчасовий уряд, який в основному зберіг управлінський апарат царської Росії. В губерніях, повітах і волостях функціонували відповідні контрольні палати державного контролю, і така структура проіснувала в Україні до встановлення радянської влади, тобто до 1919 року [413]. Тимчасовий уряд (березень–грудень 1917 року), Українська Центральна Рада (березень 1917–квітень 1918 року), уряд гетьмана П. Скоропадського (квітень–листопад 1918 року) та Українська директорія на чолі з С. Петлюрою (грудень 1918 року – лютий 1919 року) основним завданням контролюючих органів вбачали забезпечення цільового

використання фінансових ресурсів та кредитів, одержаних від іноземних держав, на потреби війська та утримання органів влади [69].

17 березня 1917 р. з представників різних політичних, громадських і культурних організацій була утворена Центральна Рада як головне представництво політичних інтересів українців перед Тимчасовим урядом.

Якщо спробувати проаналізувати історичне значення діяльності Центральної Ради як речника українського відродження у ХХ ст., то можна виокремити:

- у політичній сфері – закладання основ національного самовизначення, самостійного управління, самоврядування, проголошення автономії, а згодом суверенітету, згуртування навколо української ідеї численних політичних партій, рухів, союзів, початок процесу державотворення, діяльність першого українського парламенту, формування вищих виконавчих органів, запровадження української символіки тощо;
- у правовій сфері – творення і вдосконалення діяльності законодавчих органів, гарантування громадянських прав, заборона смертної кари, проголошення незалежності судової влади, затвердження Конституції УНР;

  – у соціально–економічній сфері – розв'язання національного питання на демократичних засадах, скасування приватної власності на землю, встановлення 8–годинного робочого дня, запровадження державного контролю за виробництвом, спроба боротьби з безробіттям;
- у військовій сфері – формування українізованих військових частин, загонів «Вільного козацтва».

1917, 7 (20) листопада – Центральна Рада прийняла ІІІ Універсал, який проголошував створення Української Народної Республіки (УНР) у складі федеративної Росії; в аграрному питанні проголошувалося скасування права приватної власності на поміщицькі землі та інші землі нетрудових господарів, земля визнавалася власністю всього трудового народу і повинна була перейти до нього без викупу; у промисловості запроваджувався 8–годинний робочий

день на підприємствах і державний контроль за виробництвом і розподілом продукції;

1918, 11 (24) січня – проголошення Малою Радою IV Універсалу; проголошувалися незалежність і суверенітет УНР, необхідність виходу України зі стану світової війни, захисту своїх кордонів, прагнення розпочати негайні переговори з країнами Четверного союзу; проголошувалися широкі соціально–економічні перетворення: націоналізація всіх природних ресурсів, ліквідація права приватної власності на землю, передача всієї землі трудящим без викупу, встановлення державного контролю за виробництвом і фінансами, піднесення добробуту трудового народу тощо

29 квітня 1918 року підготовлений німцями з'їзд «хліборобів» у Києві здійснив державний переворот, унаслідок якого розпущено Центральну Раду, а гетьманом України був проголошений Павло Скоропадський. Гетьманський переворот відбувся безболісно, ніякого опору нова влада не зустріла.

У своїх діях П.Скоропадський керувався не стільки ідеологічними міркуваннями, скільки реальними потребами часу. Поставивши перед собою завдання створити дієздатну державну адміністрацію, ліквідувати анархію, налагодити державне життя, гетьман спирався перш за все на заможні верстви суспільства.

Успішно працювало міністерство фінансів. Розхитані фінанси вдалося налагодити й створити державний бюджет. Українська валюта (гривня), забезпечена природними багатствами країни (головним чином цукром), стала конвертованою.

Між тим, наявні в розпорядженні уряду кошти нестримно «з'їдала» інфляція, приборкати яку не вдавалося через відсутність сталих джерел поповнення державної скарбниці. Грошові емісії не встигали покривати дефіцит бюджету, а цукрова монополія давала недостатньо для цього прибутків через руйнацію відповідного виробництва та зростаючу анархію на місцях. Відтак з перших же днів встановлення республіканської влади уряд УНР розпочав пошук шляхів набуття коштів.

Уже на другий день після зречення П.Скоропадського (15 грудня 1918 р.) Рада народних комісарів УНР зібралася для «вирішення невідкладних питань політичного, економічного та організаційного характеру в Українській Народній Республіці».

Аби віднайти і негайно отримати будь–яку готівку уряд шукав не системних рішень, а ситуативних на кшталт боротьби з безквитковими проїздами на залізниці, що стало «найголовнішим завданням міністерства шляхів» , або ж збільшення податкового навантаження на заможні верстви населення. Цей крок було введено Законом «Про зміну порядку налічення пені за несвоєчасне внесення всіх видів податків», що був затверджений головою Директорії В.Винниченком 26 січня 1919 р. і стосувався: поземельного податку з вже колишніх приватних землевласників; нерухомого майна в містах, посадах і містечках; промислового й подоходного податків на приріст прибутків.

Власне, вся подальша політика уряду УНР у фінансовій області зводилася до емісійних заходів і кредитування державних установ, які пересувалися разом з Директорією з однієї місцевості країни в іншу в залежності від військово–політичної ситуації і корекції лінії фронту.

Після Жовтневої революції 1917 року Радянською владою започатковано повну перебудову системи державного контролю в Росії. В листопаді 1917 року Всеросійським Центральним Виконавчим Комітетом (ВЦВК) і Радою Народних Комісарів (РНК) затверджено Положення про робочий контроль. Декретом від 5 грудня 1917 року створено Народний комісаріат державного контролю, на який покладено обов’язки щодо перевірки виконання державного бюджету, нагляду за станом державного господарства та роботою державного апарату. Крім виконання документальних ревізій, державний контроль був уповноважений складати висновки до проектів кошторисів, господарсько–заготівельних планів, договорів, технічних проектів і проектів ціноутворення, а також перевіряти платіжні документи до моменту їх оплати [413].

У січні 1918 року, в умовах конфіскації поміщицьких земель, націоналізації промисловості, транспорту і зовнішньої торгівлі, РНК ухвалено

декрет «Про центральну контрольну колегію та місцеві обліково–контрольні колегії та комісії», яким ліквідовано старі органи державного контролю, а на місцях засновано контрольні комісії, члени яких обиралися службовцями та робітниками об'єктів контролю. В губерніях і районах радами робітничих, солдатських та селянських депутатів утворювалися обліково–контрольні колегії [413]. Загальне керівництво контрольною діяльністю здійснювала Центральна колегія державного контролю, підпорядкована ВЦВК. Зазначені органи були уповноважені контролювати не тільки законність та правильність проведених видатків, а й перевіряти доцільність здійснення таких фінансових операцій [115].

У травні 1918 року за доби націоналізації банківської системи (створення Народного банку), переорієнтації промисловості на фінансування з бюджету та у зв'язку з початком громадянської війни Центральну колегію державного контролю реорганізовано у Народний комісаріат державного контролю, який поряд з іншими 17 народними комісаріатами підпорядковано РНК і ВЦВК. Народний комісаріат державного фінансового контролю вперше отримав широкий доступ до ревізії технічної сторони великих промислових підприємств, що обумовило необхідність створення спеціального Техніко–економічного відділу контролю.

У березні 1919 року Народним комісаріатом державного контролю призначено Сталіна, а контролюючому відомству надано право здійснювати нагляд за діяльністю усіх народних комісарів, їх відділів на місцях та взагалі усіх органів Радянської влади. Сталінським декретом ВЦВК від 9 квітня 1919 року було передбачено злиття контролюючих підрозділів організацій та підприємств з органами державного контролю на чолі з останнім. В Україні усі установи державного контролю було об'єднано у Всеукраїнську робітничо–селянську інспекцію (ВРСІ) з місцем розташування у м. Харкові, а у травні 1920 року ВРСІ реорганізовано в Народний комісаріат робітничо–селянської інспекції [68].

Із січня 1924 року спеціальним органом документального та наступного фінансового контролю оголошено Фінансово–контрольне управління (ФКУ)

НКФ СРСР [311]. Діяльність ФКУ спочатку охоплювала тільки союзний та республіканські бюджети, а з липня 1925 року її поширено і на місцеві бюджети. З метою впровадження звітної, бюджетної та касової дисципліни на ФКУ та його органи покладалися такі функції:

1) проведення наступного документального фінансового контролю за доходами та видатками державного бюджету;

2) здійснення фактичної перевірки оборотів усіх грошових та матеріальних цінностей, що перебувають в установах та підзвітних касах;

3) подання на затвердження наркому фінансів СРСР загальних правил обертання сум у підзвітних касах та установах, а також загальнообов'язкових правил та форм фінансового обліку і звітності [413];

4) здійснення раптових ревізій кас усіх відомств тощо.

Нові загальнодержавні економічні чинники (впровадження плановості, посилення темпів індустріалізації; розвиток кооперативних підприємств та колективізація сільського господарства) спричинили перебудову державного фінансового контролю [413]. В листопаді 1926 року Фінансово–контрольне управління НКФ СРСР реорганізовано в Державний фінансовий контроль та його місцеві органи, які отримали більшу самостійність і права у таких сферах: контроль за виконанням союзного, республіканських та місцевих бюджетів; діяльність Державного банку, державних органів стосовно розпорядження бюджетними коштами; контроль за формуванням, надходженням та витрачанням спеціальних коштів бюджетних установ; нагляд за правильним веденням обліку, звітності, рухом та збереженням грошових і матеріальних цінностей бюджетних установ; складання ревізійних висновків до звіту про виконання державного бюджету СРСР тощо. В той же час перевірка господарських організацій до компетенції Державного фінансового контролю не входила. Основною формою контрольної роботи були планові та позапланові фактичні ревізії фінансових та господарських операцій шляхом вибіркової перевірки оригіналів підтверджуючих документів та вивчення стану збереження ресурсів. Органам державного фінансового контролю було надано

право робити підконтрольним установам пропозиції щодо усунення виявлених порушень та застосовувати заходи для стягнення збитків в адміністративно–безумовному судовому порядку або шляхом передачі матеріалів до прокуратури [413].

На практиці підприємства та установи підпадали під велику кількість перевірок і обстежень різних контролюючих організацій, постановою ЦВК і РНК СРСР від 25 квітня 1928 року цю неузгодженість було усунено шляхом покладення на ЦКК–НКРСІ планування та координації контрольно–обстежувальної роботи різних відомств СРСР та обмеження кількості терміну перевірок на підприємствах одним разом на рік. У 1930 році з метою розширення сфери нагляду за витрачанням державних коштів, особливо на госпрозрахункових підприємствах, а також скорочення надто великої кількості контролюючих органів та здешевлення державний фінансовий контроль було розформовано, а його функції знову передано ЦКК – НКРСІ [413].

Пам’ятна корінна перебудова органів державного фінансового контролю відбулася з прийняттям постанови ЦВК та РНК СРСР від 23 жовтня 1937 року, згідно з якою замість фінансово–бюджетної інспекції, яка підпорядковувалася місцевим фінансовим органам, було утворене контрольно–ревізійне управління (КРУ) Народного комісаріату фінансів СРСР та його республіканські місцеві органи на засадах повної централізації та суттєвого розширення повноважень. На контрольно–ревізійне управління покладалися завдання щодо охоплення постійними документальними ревізіями стану виконання республіканських і місцевих бюджетів, а також фінансово–господарської діяльності бюджетних установ і господарських організацій. Контрольно–ревізійне управління та його органи отримали право безпосередньо надсилати ревізованим установам та підприємствам обов’язкові для них вказівки щодо усунення виявлених недоліків та порушень фінансової дисципліни [135].

У вересні 1940 року з метою централізації оперативного адміністративно–фінансового контролю на базі ліквідованих Комісії радянського контролю та Головного військового контролю створено нову установу – Народний

комісаріат державного контролю СРСР з відповідними органами в республіках.

У березні 1946 року у зв'язку з реорганізацією державного управління Народний комісаріат державного контролю СРСР перетворено в Міністерство державного контролю СРСР, яке очолив Л. Мехліс. Головні контролери міністерств державного фінансового контролю союзних республік призначалися та звільнялися радами міністрів союзних республік за погодженням з міністром державного контролю СРСР. Міністерство продовжувало виконувати функції попереднього та послідуючого контролю за обліком, збереженням та витрачанням державних коштів і майна, виконанням постанов та розпоряджень уряду, а також складало висновки до звітів про використання коштів державного бюджету СРСР. Для виконання покладених завдань Міністерству було надано право проводили ревізії та перевірки виробничо–господарської та фінансової діяльності у всіх міністерствах, відомствах та їх органах на місцях; безперешкодно оглядати виробничо–складські службові приміщення; вимагати представлення пояснень, довідок і копій планових, звітних та інших документів; давати обов'язкові вказівки щодо усунення виявлених порушень; вилучати оригінали документів, пов'язаних з розкраданням державних коштів і матеріальних цінностей, тощо. Попередній контроль проводився шляхом перевірки кошторисів, видаткових платіжних документів, заявок та нарядів на отримання матеріальних цінностей з правом накладення контролером заборони на всі витрати або їх частину. Послідуючий контроль організовувався шляхом проведення ревізій стану збереження коштів і майна та перевірки бухгалтерських записів, первинних документів і звітних даних. Міністерство було уповноважено накладати на винних посадових осіб грошові стягнення в розмірі заподіяних державі збитків, але не вище тримісячної суми заробітної плати (по 25 % щомісячного утримання з поточної зарплати або звернення на майно) посадової особи [413].

З метою зміцнення державного фінансового контролю постановою Ради Міністрів СРСР від 3 травня 1956 року місцеві органи контрольно–ревізійного управління Міністерства фінансів СРСР передано у відання міністерств

фінансів союзних республік, а постановою Ради Міністрів УРСР від 28 травня 1956 року в складі Міністерства фінансів УРСР утворено Контрольно–ревізійне управління [67]. Оновлену контрольно–ревізійне систему було побудовано на засадах суворої централізації та утримання за рахунок союзного бюджету. Контрольно–ревізійне управління Міністерства фінансів СРСР очолював начальник управління, який призначався Радою Міністрів СРСР за поданням Міністра фінансів СРСР. Керівництво контрольно–ревізійною роботою в кожній союзній республіці здійснювалось головним контролером–ревізором, який призначався міністром фінансів СРСР та підпорядковувався безпосередньо начальнику контрольно–ревізійного управління Міністерства фінансів СРСР. До структури Контрольно–ревізійного управління Міністерства фінансів УРСР входило чотири сектори (ревізій місцевих бюджетів і фінорганів; ревізій підприємств і господарських організацій; ревізій установ, які перебувають на республіканському бюджеті; сектор організаційно–інструкторської роботи) штатною чисельністю 50 працівників. Контрольно–ревізійне управління виконувало завдання щодо здійснення фінансового контролю за виконанням державного бюджету; правильним та економним витрачанням бюджетних і власних коштів установами, підприємствами та організаціями союзного, республіканського і місцевого підпорядкування , а також проведення ревізій та перевірок фінансової діяльності підприємств і організацій союзного підпорядкування за окремими дорученнями контрольно–ревізійного управління Міністерства фінансів СРСР. Згідно з Положенням, контрольно–ревізійного управління Міністерства фінансів СРСР та його органи мали право вимагати пред’явлення грошових документів, бухгалтерських книг, планів, кошторисів, готівки, цінних паперів, звітності про фінансовий стан господарства, а також пояснень та довідок; отримувати від кредитних установ необхідні відомості, пов’язані з операціями установ, що ревізуються; вимагати від інших організацій довідок та копій документів з операцій та розрахунків з установами, що ревізуються; давати керівникам таких установ обов’язкові для

них вказівки щодо усунення виявлених в ході ревізій порушень фінансової дисципліни [413].

Наприкінці 60–х років – на початку 70–х років силами контрольно–ревізійного апарату Міністерства фінансів УРСР щорічно проводилося близько 12 тисяч ревізій та перевірок, в тому числі 350 комплексних ревізій виконання бюджетів областей, міст і районів республіки; 6 тисяч ревізій та перевірок бюджетних установ і стільки ж перевірок на підприємствах та в господарських організаціях [413]. Тільки за результатами ревізій та перевірок, проведених у 1971 році, спрямовано до бюджету 16,2 млн. крб., скорочено асигнування на суму 4,5 млн. крб. та стягнуто до бюджету – 1,5 млн. крб.[425].

Досить специфічним органом контролю за сферою державного управління в історії контролюючих органів став Комітет народного контролю, утворений відповідно до рішення Верховної Ради СРСР 9 грудні 1965 р. Відповідно до Закону СРСР про органи народного контролю в СРСР та Положення про органи народного контролю в СРСР ці органи поєднували в собі елементи та функції водночас державного та громадського контролю: основні робочі органи – групи і пости були виборними громадськими органами системи народного контролю, а комітети – утворювалися державою і визнавалися державними ланками у системі Комітету народного контролю СРСР. Така контролююча структура у світовій практиці (до речі, як і партійно–державний контроль), була утворена вперше.

З розвитком та поширенням різновидів управлінських правовідносин поширюється і кількість контролюючих органів та нормативних актів, які регулюють їх діяльність. У роки розквіту бюрократичного соціалізму (середина 70–х років XX ст.) тільки органів зовнішнього контролю, за підрахунками А. Берензона та В. Мелкумова, налічувалось 130 видів[13]. Разом з тим єдиного нормативного акта, який би узагальнив визначення контролю, перелік видів контролюючих органів та форм контрольних дій, питання взаємовідносин контролюючих органів між собою та з правоохоронними та іншими структурами тощо прийнято так і не було.

В Україні у середині 90–х років XX ст., за підрахунками М. Руденка, налічувалося 88 видів державного фінансового контролю і нагляду за додержанням законів у сфері управління. Це здійснювали 25 державних служб, 36 державних інспекцій, 42 різного роду комітети, комісії, регістри, управління, відділи та інші спеціалізовані формування. Державний спеціалізований контроль (нагляд) здійснювався за додержанням 33–х основоположних блокпостів чинного законодавства України у п’яти сферах державного управління (сферах економіки, екології та охорони навколишнього природного середовища, соціальній сфері, сферах охорони правопорядку і боротьби зі злочинністю, оборони і державної безпеки) [380].

(IV період) Створення незалежної України (1991 рік – до теперішнього часу).

У травні 1991 року V сесією Верховної Ради СРСР поряд із законами, пов’язаними з ринковою економікою, ухвалено Закон про Контрольну палату СРСР, яка отримала статус вищого органу фінансово–економічного контролю за виконанням союзного бюджету, використанням союзного майна, грошовою емісією, використанням кредитних і валютних ресурсів, золотого запасу, алмазного фонду, а також за витрачанням коштів союзного бюджету з точки зору їх законності, доцільності та ефективності [413]. У грудні 1991 року при розпуску органів державного управління Союзу РСР його Контрольну палату було ліквідовано.

В 1992 році до виключного відання Верховної Ради були внесені зміни (ст. 97), які розширювали повноваження Верховної Ради України. Так, крім затвердження Державного бюджету України, вона мала права здійснювати контроль за ходом виконання загальнодержавних програм і бюджету і затвердження звіту про їх виконання; внесення змін до Державного бюджету України (пункт 6). Щодо заслуховування звітів органів, які вона утворювала або обирала, а також посадових осіб, яких вона призначала, обирала або затверджувала їх кандидатури, то вони вже не здійснювалися за критерієм “регулярності”[220].

Крім того, Конституцією УРСР (стаття 112) [220] було визначено повноваження Верховної Ради УРСР створювати з числа депутатів постійні комісії для попереднього розгляду і підготовки питань, які відносяться до відання Верховної Ради УРСР, тощо, а також контролю за діяльністю державних органів і організацій. Верховна Рада УРСР була наділена також повноваженням створювати коли визнає за необхідне слідчі, ревізійні та інші комісії з будь–якого питання, яке віднесено до відання Конституції УРСР.

При чому всі державні і громадські органи, організації і посадові особи повинні виконувати вимоги комісій Верховної Ради УРСР, надавати їм необхідні матеріали і документи.

В зв’язку з переходом до ринкової економіки п'ята сесія Верховної Ради СРСР 16 травня 1991 р. в числі законів ухвалила Закон про Контрольну палату СРСР [404], яка стала наступником Комітету народного контролю з 31 травня 1991 року. Тобто, другим чинником, що має вплив на сучасний стан фінансового контролю є процеси щодо змін в системі фінансового контролю, які відбувалися в Україні на протязі 1991–1996 років.

Контрольна палата СРСР припинила свою дію 26 грудня 1991 року в зв’язку з ліквідацією СРСР, в процесі ліквідації органів державного управління СРСР [140].

Із розпадом Радянського Союзу паралельно припинили існування цілий ряд державних інституцій в тому числі і ті, які забезпечували виконання функцій державного фінансового контролю. В першу чергу була ліквідована система партійного контролю, контролю з боку профспілок, комсомолу, громадських організацій. Була повністю ліквідована і система Народного контролю. Руйнування командно–адміністративної системи призвело до того, що значення міністерств та відомств в управлінні галузями та видами діяльності значно зменшилось. Як наслідок, фактично перестала існувати система внутрівідомчого контролю, контрольно–ревізійні управління міністерств та відомств або припинили своє існування, або продовжували існувати чисто формально.

За таких обставин та враховуючи ситуацію, що склалася в країні, значно зросли масштаби зловживань із державними коштами. Бюджетні асигнування, їх витрачання практично залишились без належного контролю з боку держави. Рівень корупції та зловживань досягали таких розмірів, що виникла необхідність відновлення державного фінансового контролю. В цілому розвиток системи державного фінансового контролю у ці роки відбувався за трьома наступними напрямами:

- посилення ролі контрольно–ревізійного управління і підвищення його статусу;

- посилення ролі правоохоронних органів та підвищення їх статусу;

- максимальне надання функцій державного фінансового контролю органам із спеціальним статусом таким, як Національний банк, Державна податкова адміністрація, Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку, Державна митна служба та ряд інших установ.

Разом з тим, на початку цього періоду питання щодо створення незалежного органу державного фінансового контролю та посилення внутрівідомчого контролю на рівні вищих ешелонів влади не ставилось, чим Україна фактично зразу віддалилась від європейських стандартів.

Необхідно зазначити, що становлення та розвиток державного фінансового контролю значно пов’язане зі становленням державності України. Відповідно, початком сучасного етапу розвитку ДФК можна вважати дату оголошення незалежності України – 24 серпня 1991 року. Законодавчою базою розвитку державного фінансового контролю в Україні були відповідні правові акти, які визначили контрольний статус та повноваження податкової (фіскальної) служби, Національного банку, Державної контрольно–ревізійної служби, Комітету у справах нагляду за страховою діяльністю та Рахункової палати.

Прийняття Закону про Державну контрольно–ревізійну службу в Україні у 1993 р. зміцнило функції та повноваження цього органу, який отримав права перевіряти витрати бюджетних коштів незалежно від місця та інстанції, де ці

витрати здійснюються. Головне контрольно–ревізійне управління (з 23.04.2011 року – Державна фінансова інспекція) також отримало право самостійно визначати плани своєї діяльності і тільки погоджувати їх з Міністерством фінансів України. Фактично контрольно–ревізійна служба отримало автономію від Міністерства, яка в подальшому тільки розширювалась на основі інших законодавчих актів. З часом головне контрольно–ревізійне управління почало отримувати доручення по перевіркам самостійно від Міністерства фінансів України, а також вирішувати самостійно кадрові питання. Закон фактично зробив державну контрольно–ревізійну службу центральним органом фінансового контролю із дуже високим рівнем прав і повноважень.

Початком третього етапу розвитку системи фінансового контролю можна вважати створення у 1996 році Рахункової палати відповідно до статті 98 Конституції України, прийнятій 28 червня 1996 року. Конституцією встановлено, що контроль за використанням коштів державного бюджету від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата.

Рахункова палата функціонує з 1997 року і є постійно діючим органом зовнішнього державного фінансового контролю, що будує свою діяльність на основі принципів законності, плановості, об’єктивності, незалежності та гласності.

Конституція України, прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 року, закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, що діє від імені Верховної Ради України і здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України. Водночас, положення цього нормативного акта не дозволяли Рахунковій палаті повною мірою здійснювати контроль за виконанням державного бюджету як цілісного процесу, оскільки залишали поза цим контролем доходну частину бюджету, що є невід’ємною складовою бюджетного процесу в державі. Виправити це становище можна було лише шляхом внесенням відповідних змін до Конституції України з подальшим Закону України «Про рахункову палату» [135].

17 січня 2002 року на другій сесії четвертого скликання народні депутати України конституційною більшістю ухвалили Закон України «Про внесення змін до ст. 98 Конституції України», згідно з яким «Парламентський контроль за формуванням та виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій... від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України».

Отже, згідно з прийнятою поправкою до ст. 98 Конституції України Рахункова палата отримала право контролювати не лише використання бюджетних коштів, але й формування доходної частини державного та місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади.

Рахункова палата утворюється Верховною Радою України і підзвітна їй. Склад Рахункової палати призначається Верховною Радою України шляхом таємного голосування. Взаємовідносини Рахункової палати з Верховною Радою України будуються на основі підзвітності. При цьому зберігається її незалежний статус як органу спеціальної конституційної компетенції.

Рахункова палата щороку звітує перед Верховною Радою України про результати своєї діяльності. За згодою Верховної Ради України її комітети можуть заслуховувати доповіді, інформації (повідомлення) Рахункової палати про підсумки проведених перевірок, ревізій і обстежень згідно з термінами, необхідними для виконання цих доручень. Відносини з іншими державними органами Рахункова палата будує на основі організаційної і функціональної незалежності, в межах повноважень, визначених чинним законодавством.

Аналіз сучасного стану організації та функціонування системи державного фінансового контролю в Україні виявив низку невирішених практичних проблем, серед яких основними є відсутність систематизованої та завершеної нормативно–правової бази (у тому числі загальних стандартів державного аудиту); необхідність реформування організаційних структур

контролюючих органів (Державної фінансової інспекції України та Рахункової палати України), а також напрямів їх діяльності; невідповідність методологічних засад державного аудиту сучасним умовам; низьке матеріально–технічне (враховуючи соціально–побутове) та фінансове забезпечення функціонування органів контролю. Перераховані негативні явища є суттєвими перешкодами на шляху становлення справді ефективної та гідної системи державного аудиту.

Доцільно конкретизувати, що однією з основних причин несформованості цілісної системи можна визначити недосконале законодавство. Система державного фінансового контролю України функціонує без базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між контролюючими органами та органами державної і місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб [64]. Бюджетний кодекс України не врегульовує цих питань [59]. Норми чинних законів та нормативно–правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджені між собою. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти [143].

Наслідком безсистемності у правовому полі стала розбалансована система органів, що забезпечують державний фінансовий контроль та державний аудит. Діяльність державних органів, що реалізують контрольні, контрольно–ревізійні, наглядові і фіскальні дії щодо бюджетних коштів, регулюється окремими спеціальними законами і нормативно–правовими актами [143]. У 2005 р. було здійснено спробу реформувати систему державного фінансового контролю з урахуванням європейських вимог. Кабінетом Міністрів України було прийнято Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю (далі – Концепція) на 2005–2009 рр., яка спрямована на зміну ідеології фінансового контролю відповідно до норм і правил Європейського Союзу, вдосконалення правового поля у сфері

державного фінансового контролю1. Концепцію спочатку було затверджено на 5 років, але потім, з урахуванням корективів Світового банку, цей термін подовжено до 2014 р. [226].

У державному секторі України буде поступово впроваджено модель державного внутрішнього фінансового контролю. Успішність цього процесу залежить від запровадження Європейських стандартів внутрішнього контролю в установах та організаціях державного сектору [226].

Система державного внутрішнього фінансового контролю ставить за мету гарантувати відповідність системи фінансового менеджменту та контролю, а також внутрішнього аудиту, правовим вимогам, принципам фінансового менеджменту, а також бути прозорою, економною, ефективною та результативною [226]. Ключовими засадами зазначеної Концепції є реорганізація контрольно–ревізійної служби у відділи внутрішнього аудиту та їх запровадження, поряд з відділами внутрішнього контролю, безпосередньо в організаційну структуру розпорядника коштів з метою здійснення поточного контролю. Ревізійні відділи в сучасному понятті залишаться лише в тих сферах державного сектору, де спостерігається найгірша фінансова дисципліна. Планується також здійснити низку заходів, спрямованих на децентралізацію контрольно–ревізійних дій.

Державний фінансовий контроль набуде ознак попереднього та поточного і буде вважатися внутрішнім. Зовнішній контроль буде чітко закріплений за єдиним органом – Рахунковою палатою – органом зовнішнього контролю. Зазначене, за умови успішного втілення, здатне розв'язати найбільш гостру проблему сучасного державного фінансового контролю – накладання функцій контролюючих органів. Рахункова палата повинна найближчими роками відігравати активнішу роль у виконанні положень, визначених Конституцією і законами України. Реалізація зазначеної Концепції базується на трьох основних принципах (за визначенням INTOSAI): впровадженні системи внутрішнього контролю, впровадженні служб внутрішнього аудиту та їхній гармонізації.

Реалізація Концепції передбачає розробку програм навчання з внутрішнього контролю та підготовки внутрішніх аудиторів. Також за ініціативою органів Державної казначейської служби планується організувати в Україні Інститут державних бухгалтерів (на основі досвіду Франції з цього питання). Перші та досить вагомі кроки в напрямі переходу діючої системи державного фінансового контролю взагалі та державного аудиту зокрема на нові стандарти вже зроблено. Розроблена Концепція та план її реалізації має багато переваг та в разі успішної реалізації здатна наблизити нашу країну до світових стандартів і вимог.

Реалізація Концепції сприятиме [170]:

– адаптації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС;

– вдосконаленню діяльності органів державного сектору шляхом переходу від адміністративної до управлінської культури, в умовах якої керівники зазначених органів незалежно і ефективно здійснюють процес управління ресурсами для досягнення певних цілей;

– раціональному використанню державних ресурсів та зміцненню фінансової дисципліни, оперативному реагуванню на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних ресурсів та фінансових порушень [377];

– отриманню обґрунтованої інформації про діяльність органів державного сектору;

– оптимізації фінансових витрат на забезпечення функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом підвищення ефективності використання наявних можливостей.

Таким чином, можна дійти висновку, що, незважаючи на значні проблеми та недоліки, система державного фінансового контролю в Україні має позитивну тенденцію та перебуває на стадії свого становлення і розвитку відповідно до європейських норм.

1.3. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю та можливість його використання в Україні

Проблема ефективності державного управління фінансами та здійснення фінансового контролю є надзвичайно важливою для кожної держави. Особливе місце в системі фінансового контролю кожної розвинутої держави займає вищий орган контролю державних фінансів (далі – ВОКДФ), що виділяється своїм незалежним статусом, найширшим спектром підконтрольних об'єктів, методами перевірки та формою звітності (додаток 1).

В Україні, згідно з Конституцією України, вищим органом контролю державних фінансів є Рахункова палата (далі – РП).

Інститут ВОКДФ є атрибутом демократичної держави, а відповідне законодавче забезпечення його правового статусу – свідченням існування (розвитку) правової держави з ефективною системою державного управління.

Органи державного фінансового контролю в зарубіжних країнах, відповідно до покладених завдань, 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 [397].

Загальноприйнятою практикою зарубіжних країн є те, що рахункові відомства поряд із перевірками державних витрат проводять аудит дохідної частини бюджету [143]. При цьому верховні органи державного фінансового контролю не здійснюють фіскального контролю дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства і в жодному разі не підміняють тут податкових служб. Аудит доходів проводиться в ході фінансово–економічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів, формування державних і федеральних фондів, прибутків державних підприємств тощо [148]. Подібна схема виконання аудиту доходів застосовується у Нідерландах, Великобританії, Німеччині, Швейцарії, Туреччині, Кореї тощо [343].

Завдання цієї системи полягає у виявленні відхилень від чинних законів, стандартів, а також порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління ресурсами, у вжитті заходів, які б запобігали повторенню цих порушень у майбутньому.

Власник (а в даному випадку власником є держава), з метою реалізації покладених на нього зобов'язань щодо управління власністю, зобов'язаний здійснювати фінансовий контроль та аудит об'єктів права власності: майна і фінансових ресурсів.

До того ж, в умовах формування ринкових відносин, держава змінює характер своєї діяльності у соціальному та економічному секторах, що вимагає відповідних змін і у сфері державного фінансового контролю та державного аудиту.

У ст. 1 Лімської декларації INTOSAI – Міжнародної організації, яка діє під егідою ООН і об'єднує незалежні, аналогічні Рахунковій палаті України, органи фінансового контролю, сказано: «Організація контролю є основним елементом управління суспільними фінансовими коштами, тому що таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством».

Згідно зі ст. 5 цієї Декларації «Існування вищого органу фінансового контролю і необхідний рівень його незалежності повинні бути закладені в Конституції, деталі можуть бути визначені відповідними законами».

Рахункова палата України, відповідаючи зазначеним міжнародним стандартам, є незалежним конституційним органом, який здійснює фінансовий контроль за активним і законним витрачанням державних коштів. Що і було підтверджено прийняттям її восени 1998 року в INTOSAI, а в 2000 році – і в EUR0SAI.

Особливого значення в діяльності Рахункової палати набуває аудит управлінської діяльності в державному секторі. Його слід спрямовувати в першу чергу на виявлення результативності й ефективності використання державних фінансових, трудових й інших ресурсів і державної власності, а

також на підтвердження їх використання у відповідності до чинних правових норм та інших регулятивних рішень [226].

Розглянемо основні етапи розвитку органів контрольно–ревізійної роботи в зарубіжних країнах.

На початку другої половини XX ст. у процесі безперервного реформування державного управління на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення і у сфері державного фінансового аудиту, зокрема у питаннях піднесення його авторитету в процесах управління та ефективності виконання контрольних функцій держави. Саме для впровадження ідей та досвіду вищих аудиторських організацій світу у 1953 р. було створено Міжнародну організацію вищих органів фінансового контролю (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions), до якої входять понад 170 членів, а генеральний секретаріат перебуває у Відні (Австрія). Конгрес INTOSAI проводиться раз на три роки. Результати роботи INTOSAI оприлюднюють у щоквартальних публікаціях Міжнародного журналу з Державного фінансового аудиту (the International Journal of Government Auditing) та на офіційному сайті в Інтернеті (www.intosai.org).

Регіональні робочі групи INTOSAI здійснюють професійну підтримку аудиту державного сектору шляхом обміну досвідом та ідеями, а також створення професійних стандартів, методичних рекомендацій, методологій та інших практичних матеріалів у сфері фінансового й адміністративного аудитів [143].

Нині, законодавство іноземних держав, а особливо країн ЄС має тенденцію до уніфікації. Тому з метою визначення єдиних загальних принципів, які могли б бути прийнятними для всіх держав, незважаючи на форму державного устрою, державного правління і водночас не порушуючи традицій здійснення вищого фінансового контролю, які складались в окремих державах протягом сторіч, у жовтні 1977 року на Конгресі ВОКДФ (INTOSAI) у місті Ліма (Індія) було прийнято відповідну Декларацію (Лімська декларація). Хоча з погляду міжнародного права Лімська декларація не обов'язкова до

застосування, нею проголошено первинні положення розвитку державного контролю у демократичних країнах [143], зокрема:

– особливості організації контролю як елементу управління;

– сфера застосування контролю;

– принципи побудови системи фінансового контролю, засади незалежності й підзвітності вищих контролюючих органів, їхні повноваження тощо.

Поряд із цим Лімська декларація визначає загальноприйняті принципи контролю незалежних державних органів контролю [238], до яких належать:

1) інституційна незалежність;

2) фінансова незалежність;

3) персональна незалежність аудиторів–контролерів;

4) власна відповідальність за програму перевірок;

5) достатність повноважень на отримання інформації;

6) право на вжиття заходів.

Ці принципи мають загальний характер і можуть бути прийнятними в будь–якій демократичній правовій державі оскільки є не політичними, а такими, що мають на меті визначити гарантії забезпечення ефективності фінансового контролю як для інформаційного відображення реального стану ведення фінансових справ для держави, так і для здійснення контролю в середині самої держави, тобто перевірку всіх державних органів та установ, що здійснюють функції державної влади.

Правовою основою організації рахункових відомств та забезпечення їхнього функціонування у переважній більшості країн є конституції та прийняті на їх основі закони, які визначають місце, функції й права контролюючих установ [143].

Порівнюючи нормативні, юридичні та інституційні особливості контрольно–ревізійної роботи у різних країнах, слід наголосити на різних підходах до визначення місця рахункових відомств у системі органів державного управління [143]. Один із таких підходів визначає, що

організаційною схемою контрольно–ревізійної роботи є виділення двох рівнів ієрархії (рис. 1.4):

- на першому рівні знаходиться вищий орган державного контролю, який підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету;

- на другому рівні – державні контрольно–ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству. Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів [152].

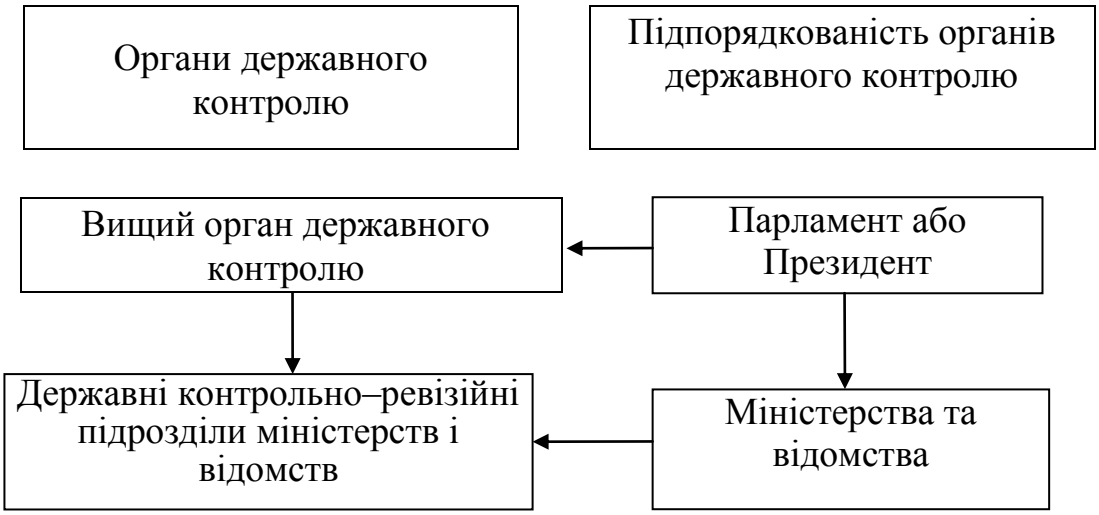

Рис. 1.4. Дворівнева схема організації контрольно–ревізійної роботи у зарубіжних країнах

Джерело: Складено автором.

При цьому рівні організаційної схеми контрольно–ревізійної роботи також визначаються: рахункові трибунали й контрольні установи.

До рахункових трибуналів Я. Мазур відносить колегіальні незалежні від уряду органи контролю, що називаються судами (або діють як суди), які контролюють розрахунки і приймають рішення щодо притягнення до відповідальності винних посадових осіб (рахункова палата Італії; рахункові трибунали Франції, Бельгії та Іспанії), та інші колегіальні не залежні від уряду органи, не наділені подібними судовими повноваженнями (Федеральна рахункова палата Німеччини). Контролюючими установами є інші відомства, в яких рішення щодо проведення перевірок та результатів приймаються або

безпосередньо керівником (монократичні – Національне управління аудиту Великобританії), або колегією на чолі з керівником контролюючого органу (Верховне контрольне бюро Чеської Республіки).

В. Мельничук звертає увагу, що у країнах Євросоюзу існує чотири основних типи державних органів фінансового контролю [260]:

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

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

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

4) контрольні управління у структурі уряду (Швеція, Фінляндія).

Наприклад, Н. Дорош привертає увагу до такої організаційної схеми контролю в зарубіжних країнах: перша категорія – вищий орган державного фінансового контролю підпорядковується парламенту або президенту і на нього покладено контроль за витрачанням коштів державного бюджету; друга категорія – державні контрольно–ревізійні підрозділи міністерств і відомств, що підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству. Вони здійснюють повний контроль за правильністю витрачання державних коштів [152].

Узагальненням цього є визначення організаційної схеми контрольно–ревізійної роботи в зарубіжних країнах за місцем у системі суб'єктів державного управління відповідних верховних інститутів фінансового контролю. Відповідно до цього рівні організації контролю можна визначити так:

1) рахункові трибунали (суди) – нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія);

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

3) національні управління аудиту (управління Генерального аудитора) – незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектору, проте також під протегуванням верховного виборного органу [39].

Організаційна схема державного контролю зарубіжних країн також передбачає наявність в галузевих міністерствах власних ревізійних органів, які забезпечують внутрішній контроль за правильністю витрачання державних коштів у системі певного відомства. Зокрема, у Німеччині контрольно–ревізійні підрозділи відповідних федеральних структур виконують внутрішні ревізії за погодженням із федеральною рахунковою палатою [170].

Крім цього законодавство ряду країн дає можливість виконавчій владі мати власні автономні контрольні структури (Адміністративно бюджетне управління при Президентові СІЛА, Аудиторська комісія Великобританії, Національне ревізійне управління Швеції), місією яких є виконання фінансово економічної контрольної функції уряду [170]. У більшості країн верховні органи контролю мають право доступу до всього масиву інформації й документів, що стосуються виконання обов'язків. До того ж, об'єкти контролю не можуть відмовляти органам аудиту у задоволенні їхніх законних вимог. Водночас окремі рахункові відомства не мають важелів прямого впливу на порушників і уповноважені вбудь–якому разі передавати матеріали про виявлені зло вживання до прокуратури та інших компетентних органів [143].

При цьому законодавство низки країн уповноважує рахункові відомства перевіряти не лише державний сектор, а й фінансову діяльність благодійних фондів (Австрія), приватного сектору соціального страхування (Франція), монополій (Швейцарія), а також політичних партій (Угорщина) [143].

Проте, як правило, у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності. Наприклад, президент і віце–президент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються на посаду бундестагом за поданням Федерального уряду й призначаються Федеральним президентом терміном на 12 років. Державний контролер Ізраїлю обирається парламентом (кнесетом) та затверджується на посаді президентом країни терміном на 5 років, максимально – на два строки [143].

Незважаючи на розбіжності у підходах до визначення категорій в організації державного контролю зарубіжних країн, усі автори об'єктивно вказують на наявність диверсифікації їхніх типів з огляду на владні повноваження, статус та функціональну незалежність [10].

Загальним елементом у правовому статусі сучасних верховних контролюючих установ є закріплені конституціями підзвітність парламенту, інституціональна незалежність від органів виконавчої влади та самостійність у питаннях і планування й виконання аудиту. Незалежність ґрунтується на принципах відкритості й доступності результатів аудиту, самостійності у питаннях прийняття рішень стосовно оприлюднення результатів досліджень тощо [143].

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 [343].

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 терміни повноважень самих парламентів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту у разі професійної невідповідності чи зловживань [152]. 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 [343].

Як правило, у кожній країні застосовуються власні особливі регламенти з питань обрання керівного складу верховних інститутів контролю та впровадження їхньої діяльності [143].

Так, президент і віце–президент Федеральної рахункової палати Німеччини обираються на посаду бундестагом за поданням Федерального уряду й призначаються Федеральним президентом терміном на 12 років [143].

Державний контролер Ізраїлю обирається парламентом (кнесетом) та затверджується на посаді президентом країни терміном на 5 років, максимально на два строки. Звільнення з посади державного контролера раніше від встановленого терміну можливе тільки за рішенням 2/3 голосів депутатів парламенту [143].

Федеральний рахунковий суд Бразилії складається з двох палат по чотири міністри (судді) в кожній, які затверджуються на посаді сенатом, у тому 6 міністрів – за поданням голови сенату, а 4 міністри – за поданням президента республіки. Президент відомства обирається зі складу міністрів терміном на один рік [139].

Рахункова палата Франції – одна з організаційно найскладніших структур, де керівництво палати затверджується Радою Міністрів. До керівного складу палати входять прем'єр–президент (призначається довічно), генеральний прокурор (виступає в державних інтересах та є посередником між палатою, урядом і судовими органами) й генеральний прем'єр–адвокат. Палата діє на колегіальних засадах. У професійному штаті відомства 7 палатних президентів (за галузевими напрямами) та 200 магістратів (юридичні радники, фінансові інспектори, аудитори) [139].

Інституціональна незалежність доповнюється адекватним рівнем фінансової незалежності, що є одним з основних принципів демократичності и практичності 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 [343].

Особливо слід зазначити, що уникнення упередженості в роботі та інших суб'єктивних чинників досягається шляхом забезпечення високого рівня оплати праці аудиторів [115]. Близько третини бюджету Національного управління аудиту Великобританії – прямі видатки на оплату персоналу. В Туреччині оплата праці професійного персоналу Рахункової палати вдвічі перевищує зарплату адміністративного персоналу [139].

Ще одним елементом діяльності ВОФК є те, 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 [250].

Для організаційної структури центрального апарату верховного контрольного органу характерні поділ на департаменти або за галузевим принципом (Німеччина), або за згрупованими напрямами (Данія). Важливим у процесі удосконалення структури зарубіжних рахункових відомств є утворення та поступова автономізація департаментів, відділів і груп аудиту адміністративної діяльності (performance auditing) [139].

Нині досвід багатої арабської країни Бахрейн є зразком найоптимальнішого підходу до питання використання функцій вищого органу державного фінансового контролю. Професійними складниками організаційної структури органу державного аудиту цієї країни є секції:

1) фінансового аудиту (аналіз загального фінансового стану підприємств та установ; перевірка дотримання положень нормативно – регулювальних документів) [413];

2) аудиту адміністративної діяльності (визначення економічності й ефективності, оцінка якості й кількості наданих послуг; аналіз досягнення об'єктом контролю поставленої мети);

3) аудиту комп'ютерних та бухгалтерських систем.

До цих трьох напрямів можна додати лише аудит навколишнього середовища, який у деяких розвинених країнах виділяють із аудиту адміністративної діяльності в окремий вид державного контролю [139].

Функціонування бюджетних відносин будь–якої країни з огляду на обмеженість фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію соціальних програм, потребує підвищення ефективності державного фінансового контролю. Ринкові умови спричинили ускладнення фінансових аспектів діяльності держави, тому що до задоволення суспільних потреб активно залучаються комерційні структури, для обслуговування державних коштів використовуються інфраструктури банків та інших фінансово–кредитних установ, держава виступила на ринку як власник майна та виробник товарів і послуг. Крім того, численні факти безгосподарної діяльності, перетворення багатства державного у багатство приватне, створення умов господарювання із заздалегідь встановленою метою – банкрутства бюджетного підприємства, існування схем незаконного обігу державних коштів, щоб уникнути сплати податків до бюджету, тощо доводять необхідність запровадження нових методів дослідження цільового використання бюджетних коштів.

Очевидним є те, що сьогодні аудит ефективності є перспективним видом контролю як у сфері підприємництва, так й у системі державного фінансового контролю, тому що будь–який власник майна, чи то держава або приватний інвестор, має об'єктивну потребу в інформації щодо того, наскільки ефективно здійснюється управління його активами [407]. Досить молодий аудит ефективності виник у 60–ті роки минулого століття як фінансовий контроль

результативності використання бюджетних коштів і сьогодні активно застосовується в системі державного фінансового контролю зарубіжних країн [135].

З його використанням здійснюється зовнішній державний контроль управління державними фінансами, за підсумками проведення якого формуються незалежні висновки про ступінь результативності розпорядження державними фінансовими ресурсами, ефективності рішень, прийнятих органами виконавчої влади під час виконання завдань, та економічності використання витрачених на це бюджетних коштів [374]. Однак, як свідчить світовий досвід, застосування аудиту ефективності у державному фінансовому контролі сприяє підвищенню відповідальності й підзвітності органів виконавчої влади, а також керованості й «прозорості» державного сектору економіки.

Понад тридцятирічна історія розвитку аудиту ефективності у світі напрацювала загальноприйняті теоретичні та методологічні основи його здійснення, якими керуються у практичній діяльності вищі аудиторські установи (ВОФК) більшості зарубіжних країн. Зважаючи на те, що аудит ефективності є новим явищем у вітчизняній теорії і практиці державного фінансового контролю, уявляється доцільним звернутися до зарубіжного досвіду, накопиченого країнами з розвинутою демократією у сфері застосування аудиту ефективності. Вивчення і використання зарубіжного досвіду має принципове значення для розробки концепції державного контролю у фінансовому середовищі в Україні, оскільки дає змогу творчо застосовувати практичний досвід країн з розвинутою демократією при формуванні національної української моделі державного фінансового контролю, сприяє всебічному теоретичному осмисленню аудиту ефективності та усвідомленню його місця у практичній діяльності органів, що його здійснюють [135].

Проблеми ефективності використання бюджетних коштів і здійснення зовнішнього державного фінансового контролю діяльності органів виконавчої влади й суб'єктів державного сектору економіки досить актуальні для України.

Адже ефективність управління державними фінансовими ресурсами є запорукою стабільності економіки, забезпечення необхідних темпів економічного зростання й рівня суспільного добробуту, а також дотримання інтересів національної безпеки держави [135]. Розвиток вітчизняної системи державного управління останніми роками свідчить, що навіть при економічній і соціальній обґрунтованості структури та обсягів державних витрат бажаних результатів частіше досягти не вдається. Однією з основних причин такого становища є відсутність об'єктивних механізмів контролю виконання бюджету.

Тим часом розроблення теорії аудиту ефективності використання бюджетних коштів і методології його застосування у державному фінансовому контролі в Україні перебуває на початковій стадії. Зміст останніх вітчизняних досліджень і публікацій з проблематики запровадження аудиту ефективності характеризується фрагментарністю сприйняття накопиченого у цій галузі досвіду, що негативно позначається на системі державного фінансового контролю, не сприяє формуванню й чіткому визначенню теоретико–методологічних та організаційно–правових засад її створення.

Появу аудиту ефективності як нового виду бюджетного контролю було зафіксовано у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів (the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), прийнятій у жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих аудиторських установ (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI). Зокрема, у статті 4 декларації підкреслюється, що, в доповнення до фінансового аудиту, важливість якого залишається незаперечною, «існує також інший вид контролю, спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління[205].

Із подальшим розвитком ідеї дослідження ефективності функціонування державних підприємств і організацій у рамках аудиту ефективності починають діставати законодавче закріплення і насамперед у тих країнах, бюджетні

системи яких були орієнтовані на досягнення конкретного кінцевого результату. Слід підкреслити, що якщо навіть за вищою аудиторською установою законодавством країни не закріплюються повноваження на проведення фінансового аудиту і засвідчення достовірності фінансової звітності державних підприємств і організацій, то вона, як правило, має повноваження щодо виконання аудиту ефективності їх діяльності. Із середньовічних часів і майже до початку XX століття державний фінансовий контроль у зарубіжних країнах здійснювався у вигляді фінансового аудиту бюджетних витрат. При канцеляріях, відомствах країн утворювалися рахункові управління (палати), які за суттю виконуваних повноважень були першими ВОК у світі. При цьому на початковому етапі свого становлення ВОК зарубіжних країн на основі відповідних законів розв'язували надто великі завдання і мали широке коло обов'язків, пов'язаних із виділенням бюджетних коштів для державних органів, звірянням рахунків урядових установ, перевірками правильності платежів після оплати державних витрат і звітів про використання коштів. Так, Національне управління аудиту Великобританії (NAO) було створено 1120 року для здійснення аудиту витрачання державних коштів на війни та предмети розкоші[429].

Королівська палата рахунків Франції, організована 1318 року, згідно з постановою Філіпа V Довгого (1319–1320 рр.), здійснювала функції зовнішнього контролю управління фінансами і майном французької корони та готувала звіти за результатами такого контролю для подання їх королю. До цього часу процедури зовнішнього й внутрішнього контролю за королівським майном і землями виконували спеціально призначені рахівники, які, починаючи з 1303 року, розташовувалися у рахунковій кімнаті при Палаці правосуддя Франції.

Відповідно до вимог законодавства органи державного фінансового контролю того часу здійснювали як виконавчі, так і контрольні функції щодо витрат державних коштів у різному їх поєднанні. Такі органи виконували великий обсяг роботи з контролю усіх державних рахунків, про що свідчать

великі томи звітів про результати перевірок для парламентів. Зокрема, обсяг щорічних звітів Головного аудитора Канади, що надавалися до Палати Громад, на початку XX століття сягав 2400 сторінок. У цих звітах були перелічені усі фінансові операції міністерств і відомств, починаючи із закупівлі шнурків для черевиків і закінчуючи контрактами на будівлю мостів.

Поступово у зарубіжних країнах сталося розмежування обов'язків у бюджетному процесі між урядом і органом державного фінансового контролю, яке було зумовлено насамперед наділенням останнього статусом незалежного органу, підзвітного парламентові. Причому уряд відповідав за збирання і витрачання державних коштів, а орган державного фінансового контролю мав перевіряти, як витрачаються ці кошти, і надавати парламенту звіти про результати перевірок, тобто здійснювати фінансовий аудит виконання державного бюджету. Так, наприклад, з набуттям 1215 року англійським парламентом права визначати бюджет держави NAO було наділено статусом незалежного органу державного фінансового контролю, що здійснює перевірки витрачання державних коштів і надає парламентові звіти про результати проведення таких перевірок.

Розуміння необхідності застосування аудиту ефективності у державному фінансовому контролі для більшості зарубіжних країн пов'язане з переходом у середині XX століття на нові моделі формування бюджету і запровадженням «бюджетування, орієнтованого на результат» (Results–oriented budget – системи бюджетного планування, що пов'язує витрати бюджетних коштів з очікуваною віддачею від їх здійснення, з їхньою соціальною та економічною ефективністю). Та важливість організації і проведення аудиту у середовищі державних фінансів було усвідомлено ще у стародавньому світі, коли після доручення процесу управління державною власністю іншим особам (управлінцям) виникла необхідність у здійсненні контролю правильності ведення цього процесу. Писемні пам'ятки, що існують, дають можливість твердити, що перші паростки державного аудиту були закладені, ще коли давні цивілізації Близького Сходу почали створювати високоорганізовані держави і

налагоджувати господарську діяльність. Фінанси стародавніх держав уже в ті часи піддавалися систематичному «аудиту» [391].

Управління власністю у країнах стародавнього світу передбачало ведення обліку й контролю господарських операцій за двома основними суб'єктами господарювання того часу: держава і маєток рабовласника, феодала. Задовго до запровадження принципів подвійної бухгалтерії і торгового обліку, започаткованих Лукою Пачолі, облік здійснювали одночасно і незалежно один від одного спеціально призначені особи. Це сприяло запобіганню дифамацій у казнах правителів і господарствах окремих рабовласників, а також слугувало підтвердженням точності звітності. Досліджуючи причини виникнення державного аудиту, індійський професор К. Гупта у праці «Сучасний аудит» слушно зауважує: «... ведення торгового обліку і професія незалежних аудиторів виникли порівняно недавно, хоча здійснення обліку й аудиту державних трансакцій запроваджено ще у стародавні часи»[430].

Звертаючись до витоків проведення аудиту у Стародавньому Римі, автор Мамишев А.В. у статті «Управління й зовнішній обов'язковий аудит: порівняльне історичне дослідження у контексті обов'язкового підтвердження рахунків» так характеризує природу обов'язку надання аудиторських звітів у цьому стародавньому місті: «... термін «аудит» уживався в юридичному сенсі, зобов'язував державних службовців, що обіймали відповідальні посади – квесторів і проконсулів провінцій, надавати звіт про їхню діяльність перед судом. Участі третьої особи – аудитора, як ми його називаємо сьогодні, не було передбачено»[429].

Повноваження Королівської палати рахунків Франції спочатку, тобто після відновлення у 1800 році згідно із законом Наполеона під її сучасною назвою, були обмежені перевірками рахунків розпорядників бюджетних коштів і роботи державних бухгалтерів. У деяких джерелах містяться свідчення про те, що в ті часи Рахункова палата Франції юридично виконувала функції контролю відповідності обліку державної казни. Звіт з висновками за результатами такого контролю одержували міністри юстиції та фінансів, а потім його надавали

імператору Франції. Винуватці помилок, шахраї та отримувачі хабарів поставали перед судом. Згодом стала очевидною необхідність контролю витрачання державних коштів. Це дало змогу Рахунковій палаті Франції оцінювати якість управління бюджетними коштами у розпорядників. Контроль роботи державних бухгалтерів набув форми оцінки рахунків [342].

Уже до середини XX століття у розвинутих країнах світу, і насамперед Європи, сформувалася система державного фінансового контролю, яка складалася з двох однаково важливих частин: внутрішнього контролю, що здійснювався через урядові органи, наділені правом контролювати державні фінанси, і зовнішнього контролю, що реалізувався від імені парламенту ВАУ – органами, не залежними від процесу безпосереднього управління публічними фінансовими ресурсами та їх контролю, який належить до компетенції уряду. У результаті певного функціонального «поділу праці» між структурами внутрішнього контролю і ВАУ останні, як правило, концентрують свою діяльність переважно на фінансовому аудиті річних звітів міністерств і відомств та звітів уряду про виконання бюджету, а органи внутрішнього контролю здійснюють перевірки рахунків і правильності ведення фінансової звітності безпосередніх отримувачів бюджетних коштів.

На даний момент ВОФК зарубіжних країн накопичили великий практичний досвід проведення фінансового аудиту, який включав аудит звітності (перевірку правильності ведення, повноти, точності обліку й звітності доходів і витрат державного бюджету, відповідних фінансових документів; у результаті парламентові надається підтвердження про достовірність облікової документації та фінансової інформації про виконання державного бюджету) й аудит відповідності (перевірку виконання доходів і витрат державного бюджету, за результатами якої парламентові надається висновок про відповідність показників бюджету, виконаного урядом, затвердженим показникам).

У 50–60–х роках XX століття ВОФК деяких зарубіжних країн почали здійснювати перевірки державних витрат не лише щодо їх відповідності

законодавству, а й з точки зору їхньої суспільної корисності, тобто тих результатів, які суспільство отримало від законно витрачених бюджетних коштів. У цей період змінюються цілі й напрями аудита, що застосовується у системі контролю державних фінансів. У відповідь на ці зміни поряд із проведенням перевірок законності й правомірності фінансового управління у державному секторі (фінансовим аудитом) ВОФК почали приділяти більшу увагу дослідженню ефективності та економічності діяльності, тобто розвивати аудит ефективності [394].

Становлення і запровадження аудиту ефективності у діяльності ВОФК зарубіжних країн потребувало внесення відповідних змін до їхніх організаційних структур. У більшості з них (у Бельгії, Великобританії, Данії, Норвегії, Нідерландах, Швеції) були створені спеціальні відділи з аудиту ефективності. Так, наприклад, у Швеції 1967 року під час реформування державної системи фінансового управління Національне ревізійне бюро (Riksrevisionsverket – RRV) дістало статус органу зовнішнього державного фінансового контролю, що концентрує свою діяльність переважно на здійсненні аудиту ефективності бюджетних витрат. Для цього було проведено перебудову його організаційної структури і методів роботи, що забезпечували проведення перевірок результатів діяльності державних агенцій і організацій з досягнення цілей, поставлених урядом. При цьому проведення фінансового аудиту було в основному прерогативою спеціальних урядових агенцій, що виконували функції внутрішнього державного фінансового контролю. Чергову перебудову організаційної структури RRV було завершено 1989 року і створено три підрозділи: Департамент аудиту ефективності, Департамент фінансового аудиту, Департамент фінансового управління. Протягом кількох років, що передували цьому періоду, на підставі узагальнення практичного досвіду здійснення аудиту ефективності у Швеції спочатку було розроблено його теоретичні основи, а потім і методологія проведення перевірок діяльності державних організацій із ефективного використання бюджетних коштів.

ВОФК розвинених країн світу починають дедалі більше концентрувати

свою увагу на контролі ефективності використання державних коштів і державної власності. У результаті аудит ефективності стає переважним видом державного фінансового контролю. У Канаді, наприклад, понад 60% контрольних заходів, що проводяться ВОФК країни, здійснюються з використанням саме цього виду аудиту [264].

Аналізуючи результати проведених досліджень, що спонукали до виникнення та широкого і швидкого запровадження у практику та використання як дієвого різновиду державного фінансового контролю аудиту ефективності слід виділити основні принципи, що призвели до цього, саме:

1) якісні зміни в соціально–економічній; політичній та інших сферах.

2) реалізація загальноприйнятих принципів та правових основ підготовки проекту державного бюджету, його виконання а також фінансової звітності;

3) розв’язання проблемних питань у відносинах між парламентом та органами фінансового контролю.

Ці обставини прямо або опосередковано вплинули на формування системи державного фінансового контролю, виділення з неї незалежних органів фінансового контролю та підвищення їх ролі в управлінні державою. При цьому вищі органи фінансового контролю відіграють провідну роль щодо структур внутрішнього контролю, зокрема, у процесі проведення фінансових перевірок вони оцінюють надійність контрольно–ревізійної діяльності останніх і, залежно від рівня її якості, відповідним чином використовують отримані результати при організації своєї роботи з контролю виконання бюджету. Крім цього, результатом цього є зростання ступеню прозорості та публічності бюджетного процесу, що, певною мірою, гарантує попередження різного роду зловживань і порушень при використанні бюджетних коштів. Враховуючи той факт, що у більшості розвинених країн органи фінансового контролю підзвітні парламентам або є частиною законодавчої гілки влади, то парламент відіграє значну роль у діяльності цих органів, виступаючи, зокрема, єдиним «споживачем» його продукції – звітів про результати фінансових перевірок [343].

На сучасному етапі аудит ефективності, як правило, охоплює питання, що

мають величезне значення для суспільства, захищає фінансові інтереси держави, дозволяє встановити причинно–наслідкові зв'язки їх недотримання. Як вид державного фінансового контролю аудит ефективності уможливлює своєчасну розробку пропозицій з усунення причин, що створюють умови для відступу від установлених законодавством вимог [264]. При чому його затребуваність особливо значна в тих бюджетних системах, які орієнтовані на досягнення конкретного кінцевого результату. Наприклад, у США лише після прийняття в 1950 р. закону про бюджет і процедури бюджетної відповідальності, де були встановлені вимоги наводити в бюджет не структуру видатків за видами витрат, а очікуваний результат від здійснення програм чи виконання державних функцій, значно зросла затребуваність аудиту ефективності. А в Канаді аудит ефективності отримав широке розповсюдження після того, як уряд країни в 1955 р. перейшов на принципи управління, орієнтовані на досягнення кінцевих результатів, коли всі федеральні міністерства та відомства були зобов'язані під час формування бюджету визначати основні суспільно значущі результати від використання бюджетних коштів, а також від реалізації соціально–економічних програм і послуг [307].

Законодавство більшості зарубіжних країн, що регламентує статус ВОФК та їх функціональні повноваження щодо здійснення аудиту ефективності, ґрунтується на загальних положеннях Стандартів аудиту державних фінансів INTOSAI. Відповідно до норм, закріплених у цих стандартах, сутність аудиту ефективності полягає у перевірці економічності, продуктивності й результативності, з якої організація, що перевіряється, використовує ресурси при виконанні своїх завдань і зобов'язань. При цьому під економічністю розуміють мінімізацію витрат на здійснення діяльності організації з урахуванням відповідної якості такої діяльності, продуктивність характеризується співвідношенням між продуктом (товаром, послугою) і ресурсами, використаними для їхнього виробництва, а результативність – рівнем виконання організацією намічених цілей у вигляді співвідношення між запланованими і фактичними результатами її діяльності [428].

Зумовлені розбіжностями у законодавчому регулюванні та національними й історичними традиціями практичне здійснення аудиту ефективності у різних зарубіжних країнах має свої особливості. Ці особливості визначаються постановкою певних завдань, що має розв'язувати державний фінансовий контроль за допомого аудиту ефективності, а також акцентами на тих чи тих аспектах оцінки економічності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів державними організаціями (установами). Крім того, розвиток аудиту ефективності та його застосування у державному фінансовому контролі зарубіжних країн відбувалися нерівномірно. Так, в одні періоди у деяких країнах найбільша увага приділялася оцінці економічності використання ресурсів у державному секторі, а в інших випадках у центрі уваги були питання досягнення запланованих результатів. В окремі періоди об’єктами аудиторських досліджень були різні міністерства або перевірялася діяльність тих міністерств і державних організацій, що виконували конкретні завдання [307].

Наведене визначення сутності аудиту ефективності у тій чи тій формі зафіксоване у більшості законів, що регулюють діяльність ВОФК зарубіжних країн, а також у розроблених ними стандартах і правилах проведення аудиту ефективності. Зокрема, як зазначено у законі Великобританії про фінансовий контроль від 1983 року, NAO здійснює перевірки з метою визначення, «наскільки ощадливо, економічно, ефективно й цілеспрямовано міністерства, відомства або інші установи витрачали кошти при виконанні своїх завдань»[180].

«Аудит ефективності витрачання державних коштів становить систематичну, цілеспрямовану, організовану й об'єктивну перевірку діяльності органів державної влади та містить аудит економічності, ефективності й рентабельності органів державної влади, а також оцінку впливу цієї діяльності на навколишнє середовище» [383] – так визначено суть аудиту ефективності в Управлінні Головного аудитора Канади.

Найбільш повно сутність аудиту ефективності розкрито у Стандартах

аудиту державних організацій (GAGAS), що видані Головним бюджетно–контрольним управлінням США (US GAO). За стандартами GAGAS, аудит ефективності «становить об'єктивну й систематичну перевірку фактичних даних (документів) з метою надання незалежної оцінки роботи державної організації.

Разом з тим, аналіз світового досвіду запровадження і використання аудиту ефективності дає можливість констатувати його двоякий характер: з одного боку, це контрольні заходи, які дозволяють оцінити результативність, дієвість та економічність використання організацією, що перевіряється, державних коштів та управління державною власністю за реалізації великих соціально–економічних проектів із тривалим часовим лагом; з іншого – аналіз діяльності органів державної влади щодо виконання ними законів та інших нормативно–правових актів, інструкцій і правил, які визначають порядок витрачання державних коштів, виявлення порушень і відхилень у їх роботі під час реалізації програми [307].

Якщо предметом фінансового контролю є фінансові документи та звітність об'єкта, що перевіряється, які характеризують правомірність використання державних коштів, то предметом аудиту ефективності є діяльність об'єкта, що перевіряється, щодо використання державних коштів при виконанні ним покладених на нього функцій, завдань і здійснення програм. Тобто, предметом аудиту ефективності є конкретні фінансові програми, вид діяльності або функція, що виконується об'єктом перевірки з використанням державних коштів [307].

Аналізуючи досвід зарубіжних країн, слід відмітити, що аудит ефективності не може вважатися формою фінансового контролю, оскільки його можна проводити як у процесі реалізації часових форм фінансового контролю (наприклад, попереднього та наступного), так і реалізації розширених його форм (наприклад, зовнішнього контролю) [307].

Існує низка принципових відмінностей між змістом фінансового аудиту й аудиту ефективності, суть яких полягає в такому.

Перш за все, фінансовий аудит є досить формалізованою процедурою порівняно з аудитом ефективності, який є більш гнучкою системою, що базується значною мірою на аналітичних процедурах. Завданням фінансового аудиту є підтвердження законності операцій з бюджетними коштами, дотримання відповідних законів, норм і правил, а також правильності складання фінансової звітності. Дане завдання вирішується, зазвичай, протягом поточного року, за поточного виконання бюджету [22].

Аудит ефективності містить не лише аналіз результативності бюджетних проектів. Під час його застосування здійснюється комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів і на цій основі розробляються рекомендації з удосконалення бюджетного процесу та чинного законодавства [307].

Об'єктами аудиту ефективності стають органи державної влади, що є головними розпорядниками або розпорядниками бюджетних коштів (державних позабюджетних фондів), інші суб'єкти економічної діяльності, які використовують державні кошти та мають законодавчо надані податкові, митні та інші пільги та переваги [307].

У діяльності органів зовнішнього державного фінансового контролю іноземних країн фінансовий аудит та аудит ефективності державних коштів нерідко проводиться одночасно під час перевірок виконання бюджету. Перш ніж перейти до аудиту ефективності, необхідно переконатися в достовірності звітності бюджетних організацій. Для правильних та обґрунтованих рішень потрібні реальні дані, які базуються на достовірній фінансовій звітності про обсяги та напрями використання коштів. При цьому обидва види фінансового контролю базуються на ревізійних стандартах INTOSAI, які є своєрідним скелетом, що визначає основні постулати, принципи, а також необхідні дії при проведенні контрольних заходів, а також підготовки звітів за їх результатами [22].

У ревізійних стандартах INTOSAI підкреслюється, що «на відміну від фінансової ревізії, де вимоги й очікувані результати носять досить специфічний

характер, ревізія ефективності використання коштів носить більш широкий та відкритий для обговорення характер» [9].

Фінансовий аудит та аудит ефективності відрізняються постановкою завдань, предметами перевірок і методами, а також оформленням їх результатів [307].

У Словацькій республіці Вищий аудиторський офіс визначив у розроблених ним аудиторських стандартах аудит ефективності як «діяльність, спрямовану на перевірку й оцінку ступеня економічності, результативності й продуктивності використання організацією, що перевіряється, коштів, майна, виконання обов'язків, здійснення прав власності (належне фінансове управління), котра підлягає перевірці Вищим контролюючим органом Словацької Республіки у межах його компетенції» [392].

Нині можна стверджувати і це є очевидним, що наведені визначення аудиту ефективності відрізняються від лише за формою викладення його сутності, яка полягає у проведенні перевірок діяльності державних організацій і установ з метою визначення економічності, результативності й продуктивності використання ними бюджетних коштів, отриманих для виконання наданих ним державних функцій і соціально–економічних завдань.

Неодноразово змінювалися й концепції, покладені в основу методології аудиту ефективності. Зокрема, державні аудитори Великобританії зосереджувалися традиційно на надійності процесів і процедур усередині урядових (бюджетних) установ. Та, оскільки перевищення вартості над витраченими бюджетними коштами визначається насамперед через результати, які було досягнуто за рахунок цих коштів, перевірки, що здійснювалися NAO у державному секторі, дедалі більше спрямовувалися на оцінку кінцевих результатів, а не процесів, що здійснюються для їх досягнення. Тобто під час аудиту ефективності оцінюються не лише можливості поліпшення процедур управління і діяльності державних установ, а й кінцеві результати від її здійснення [251].

До завдань аудиту ефективності у зарубіжних країнах, де організація

бюджетного процесу побудована на бюджетуванні, орієнтованому на результат переважно входить оцінювання рівня ефективності управлінської діяльності урядових (бюджетних) установ на предмет досягнення запланованого кінцевого результату [135]. Характерним прикладом такої країни є Нідерланди, де здійснюються три моделі аудиту ефективності. У рамках першої моделі основна увага концентрується на якості існуючих в організації, що перевіряється, систем і процедур управління, їх спрямованості на забезпечення економічності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів, а також на визначенні ступеня уваги керівництва організації до цих питань. При здійсненні другої моделі аудиту ефективності проводиться перевірка звітів керівництва організації, які подаються відповідним державним органам, і підготовка висновків про достовірність і повноту відображення в них результатів діяльності з ефективного використання бюджетних коштів. І третя модель аудиту ефективності застосовується, якщо організація, яка перевіряється, не надає звіт про результати роботи. У цьому разі, залежно від цілей аудиту ефективності, оцінюється економічність, продуктивність або результативність діяльності організації [389].

Здійснення аудиту ефективності у країнах, в яких формування і виконання бюджету ґрунтується на принципах бюджетування, орієнтованого на результат, характеризується деякими особливостями. Одна з них, зокрема, полягає у тому, що під час проведення аудиту ефективності визначається не лише ефективність управління і використання державних коштів, а й наявність в організації, що перевіряється, певних інструментів і показників оцінки їх діяльності [135]. Так, наприклад, Управління Головного аудитора Канади під час аудиту ефективності перевіряє «інструменти і процедури, за допомогою яких визначається ефективність роботи об'єктів, що перевіряються” [386]. А Суд аудиторів Нідерландів, поряд з цим, перевіряє, чи встановлено та яким чином закріплено у нормативних документах відповідальність керівництва державної установи (організації), що перевіряється, із забезпечення ефективної управлінської діяльності, а також вимоги щодо здійснення ефективного

управління [431].

В окремих країнах існують відмінності у змісті перевірок ефективності виконання державних цільових програм порівняно з перевірками ефективності діяльності державних організацій, суть яких полягає переважно в акцентах на тих чи тих аспектах оцінки ефективності використання бюджетних коштів. Так, наприклад, у США при здійсненні аудиту ефективності діяльності державних організацій акценти зміщуються у бік оцінки того, наскільки економічно й раціонально організації набувають, зберігають та використовують свої ресурси (персонал, майно, площі). А під час аудиту виконання державних програм аудитори US GAO застосовують такі види оцінок ефективності їх реалізації: оцінку процесу (process evaluation) – відповідності якості наданих послуг сподіванням суспільства; оцінку продукту (outcome evaluation) – рівня досягнення запланованих результатів програми; оцінку впливу (impact evaluation) – чистого ефекту виконання програми завдяки зіставленню результатів виконання останньої з результатами аналізу того, що було б у разі її відсутності; оцінку «витрат–корисності» і «витрат–результативності» (cost–benefit and cost–effectiveness evaluation) – відповідності між результатами виконання програми й ресурсами, які було витрачено для їх отримання[432].

У процесі розвитку аудиту ефективності у зарубіжних країнах водночас змінювалися підходи й методи вимірювання ефективності бюджетних витрат. Спочатку ефективність сприймали як величину, що визначається на основі аналізу фізичних обсягів витрачених ресурсів (input–oriented estimation), тобто основна увага при оцінці ефективності бюджетних витрат приділялася економічності їх використання. Потім для проведення такої оцінки стали використовувати покази розподільної продуктивності (allocative effciency), при визначенні якого застосовувалися не фізичні міри обсягів витрачених ресурсів, а витрати (cost). Оцінка ефективності бюджетних коштів на цьому етапі здійснювалася на підставі визначення економічності й продуктивності їх використання. У подальшому, коли виникла необхідність здійснення комплексної оцінки ефективності державних коштів, основну увагу стали

приділяти аналізові випуску продукції (послуг) (output), а потім – і кінцевих результатів використання бюджетних коштів (outcome). Аналізуючи досвід діяльності вищих органів фінансового контролю зарубіжних країн, можна дійти висновку, що головна ідея аудиту ефективності полягає в тому, щоб створити дієвий механізм контролю за органами виконавчої влади щодо виконання ними державних функцій та ефективного використання держаних ресурсів. Виходячи з цього, аудит ефективності може та повинен здійснювати орган, діяльність якого не залежить від виконавчої влади і який має право давати оцінку економічності, дієвості та результативності використання бюджетних коштів і державної власності.

Тобто, змістовна складова аудиту ефективності полягає у виявленні законності та доцільності мобілізації фінансових і матеріальних ресурсів у процесі реалізації соціально–економічної політики, що дозволяє оцінити, наскільки ефективно використані ресурси для досягнення поставленої мети (наприклад, економічного зростання, темпів економічного зростання, зниження інфляції, запланованого прибутку тощо), відхилень від цільової функції [22].

Органи державного фінансового контролю зарубіжних країн при проведенні аудиту ефективності керуються основними принципами [307]:

– у рамках аудиту ефективності перевіряється не процес прийняття рішень органами представницької та виконавчої влади, а хід реалізації цих рішень [307];

– аудит ефективності проводиться не з метою визначення правильності здійснюваного політичного курсу або затверджених державних програм, а для оцінки діяльності органів виконавчої влади щодо їх реалізації [158].

Активна дискусія щодо форм, методів, видів і напрямів державного фінансового контролю є переконливим прикладом необхідності формування єдиної системи державного фінансового контролю та прийняття Закону «Про державний фінансовий контроль», внесення відповідних поправок до Бюджетного кодексу України, інших нормативно–правових актів. Це дозволить законодавчо закріпити послідовність проведення державного фінансового

контролю, визначити компетентність і повноваження органів, які здійснюють аудит ефективності використання державних коштів і державної власності.

Висновки до розділу 1

1. Історичний розвиток контролю свідчить про те, що він виник не раптово, а як необхідна умова суспільної праці в забезпеченні засобами для існування всього суспільства.

З метою визначення перспектив розвитку державного фінансового контролю у майбутньому необхідно проаналізувати процес його становлення, історичні надбання у сфері державного фінансового контролю, виокремити наявні недоліки, проблеми та аспекти, які потребують подальшого вдосконалення [3].

Поступові зміни політичного та економічного курсу України в контексті інтеграції до міжнародного економічного простору повинні супроводжуватися докорінною перебудовою управлінських функцій держави, зокрема і у сфері державного фінансового контролю. Ефективна система державного фінансового контролю виступає необхідним атрибутом сучасної демократичної держави, запорукою ефективності використання державних фінансових ресурсів.

2. Державний фінансовий контроль – це регламентована нормами права діяльність державних органів влади та управління з контролю за своєчасністю та точністю фінансового планування, обґрунтованістю та повнотою надходжень та руху державних фінансових і матеріальних ресурсів, правильності та ефективності їх використання [143].

У найрізноманітніших формах пронизує всю фінансову діяльність держави і його основним завданням є перевірка, виявлення, усунення та запобігання порушенням у фінансовій сфері держави. Фінансова діяльність держави складна і багатогранна, а отже, різноманітні види, форми і методи фінансового контролю.

У сфері фінансової діяльності питання контролю мають першочергове значення, оскільки мобілізація, розподіл і використання коштів вимагає особливої точності й чіткості виконання [201]. Завдяки фінансовій діяльності створюється матеріальна основа, необхідна для функціонування державних органів, у тому числі контролюючих. Будь–які зловживання й порушення у сфері фінансової діяльності держави завдають шкоду державі, тому питання запобігання їм, виявлення тощо займають важливе місце.

Призначення державного фінансового контролю полягає в сприянні повній та успішній реалізації фінансово–бюджетної політики держави, забезпечення фінансової незалежності і стабільності, ефективному використанні фінансових ресурсів, є однією з необхідних умов успіху економічних реформ, що проводяться в ній, він потрібен за будь–якої форми державного правління.

3. Фінансовий контроль – це функція держави, яка проводиться в конкретних напрямках її діяльності: в бюджетній, податковій, банківській, державному кредиті, страхуванні, грошовому і валютному обігах. У фінансово–правові літературі прийнято включати частину матеріалу з фінансового контролю до загальної частини фінансового права (поняття, види, форми, органи), а потім до кожної підгалузі фінансового права входять правові норми фінансового контролю, які застосовує держава й органи аудиту, перевіряючи законність конкретного напряму фінансової діяльності, його не можна визначити однозначно. Це складне явище, оскільки він є, з одного боку, складовою державного управління та інструментом реалізації політики держави, а з другого – це управлінська діяльність зі своїми методами, формами. Завдяки проведенню фінансового контролю виявляються недоліки не лише в конкретній установі. Вони є свідченням недосконалості чинного законодавства або правозастосовної практики, тому фінансовий контроль, забезпечуючи «зворотний зв’язок», допомагає усунути недоліки і сприяє прийняттю досконаліших управлінських рішень у майбутньому.

Державний фінансовий контроль – це сукупність форм, методів, прийомів проведення ревізій і перевірок фінансово–господарської діяльності підприємств, об'єднань, організацій, установ; законності операцій з формування, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів, збереження власності; правильності та своєчасності виконання фінансових зобов'язань перед бюджетом, державними позабюджетними фондами; постановки бухгалтерського обліку та достовірності звітності [345].

4. Проведений аналіз законодавчих, нормативно–правових актів, які регламентують правове регулювання відносин у сфері фінансового контролю в Україні дає можливість зробити висновок, що в кожному з існуючих нині в Україні напрямів цього контролю напрацьована відповідна законодавча база, яка в основному забезпечує організаційно–функціональні потреби контролюючих органів. Однак, вона не в повній мірі вирішує питання розмежування повноважень між цими органами, взаємодії між ними, періодичності проведення перевірок різними державними службами.

Крім цього у цих законодавчих актах зовсім не знайшли відображення методологічні аспекти, узагальнюючі поняття, основні терміни, форми, методи контрольної діяльності, не має визначення таких понять як державний фінансовий контроль, його функції, принципи, форми і методи.

Таким чином, правова база здійснення фінансового контролю в Україні ще повністю не сформована. Серед основних законів, які визначають лише загальні для всієї економіки поняття і конкретними законами, що пов’язані з організацією і функціонуванням відповідних контролюючих органів Рахункової палати, Державної фінансової інспекції, Державної фіскальної служби, аудиторських фірм, відсутній закон, який би забезпечив комплексний підхід до правового регулювання фінансового контролю, визначив контроль як систему відносин, що будуються на загальних принципах, об’єднується спільними формами і методами контрольних дій, але відрізняється функціями, конкретними завданнями, суб’єктами виконання і об’єктами застосування.

Тому нині доцільно і необхідно прийняти законодавчий акт, який би визначав засадні положення, принципи, завдання, форми і методи здійснення державного фінансового контролю в Україні і забезпечив би функціонування його як системи відносин між державою та її контролюючими органами і підконтрольними об’єктами, тобто, Закон України «Про державний фінансовий контроль в Україні».

5. Проблема ефективності державного управління фінансами та здійснення фінансового контролю є надзвичайно важливою для кожної держави. Особливе місце в системі фінансового контролю кожної розвинутої держави займає вищий орган контролю державних фінансів (далі – ВОКДФ), що виділяється своїм незалежним статусом, найширшим спектром підконтрольних об’єктів, методами перевірки та формою звітності. В ході дисертаційного дослідження проведено аналіз діяльності ВОФК у 38–ми країнах світу, який засвідчив, що ВОФК цих країн починають дедалі більше концентрувати свою увагу на контролі ефективності використання державних коштів і державної власності. У результаті аудит ефективності стає переважним видом державного фінансового контролю. У Канаді, наприклад, понад 60 відсотків контрольних заходів, що проводяться ВОФК країни, здійснюються з використанням саме цього виду аудиту [218].

Результати наукових досліджень, викладених у 1 розділі, висвітлені у власних працях автора [320, 327, 328, 329, 331, 335, 338, 341].

РОЗДІЛ 2
МЕТОДОЛОГІЯ ТА МЕХАНІЗМ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Форми і методи державного фінансового контролю

За часів Радянського Союзу фінансово–бюджетна дисципліна забезпечувалася через засоби жорсткого контролю за використанням фінансових і матеріальних ресурсів у межах доведених лімітів. З тих часів державний фінансовий контроль успадкував суто фіскальний характер і форми здійснення, які здебільшого реалізують завдання наступного контролю. Це підтверджує система контрольних процедур, яка націлена на пошук відхилень від установлених норм і правил використання фінансових ресурсів, а також виявлення та покарання осіб, винних у допущенні фінансових порушень.

Однак, у теперішньому часі державний фінансовий контроль як елемент фінансової політики держави не може залишатися в колишньому вигляді. Це обумовлено тим, що, здійснюючи контроль, суб'єкти державного регулювання економіки повинні, перш за все, одержувати інформацію про якість ужитих ними регулюючих заходів, а потім – хто і наскільки не дотримав установлені норми та правила. Більше того, в останні роки виникла необхідність у здійсненні оцінки ефективності управління державними ресурсами, що, відповідно, вимагає спрямування державного фінансового контролю на глибокий аналіз системи державного управління в різних сферах господарської діяльності для виявлення в ній недоліків і пошуку резервів підвищення ефективності вітчизняної економіки.

Завдання контролю якості виконання бюджету потребують негайного вирішення. Розв'язати нові проблеми подальшого розвитку неможливо без їх наукового аналізу, вироблення відповідних процедур і методів роботи, перебудови системи координації контролю, перегляду кадрової політики, особливо зі зміною законодавства, яке регламентує функції, повноваження, ступінь самостійності та інші аспекти діяльності органів виконавчої влади.

Величезні масштаби витрат коштів державного бюджету на заходи найрізноманітнішого змісту об'єктивно потребують підвищення ступеня наукового обґрунтування рішень щодо доцільності таких витрат. Здійснюючи перевірку, контролюючий орган констатує виявлення порушень тоді, як бюджетні кошти уже витрачено. Ця парадигма, яка зводиться до алгоритму «спочатку планування, а потім контроль», зародилася дуже жавно, декілька століть тому. Кардинально змінилася політична й економічна ситуація у світі, але у питаннях контрольної діяльності все залишилося по–старому [143].

Особливість науки як методу полягає у тому, що вона не виступає джерелом цінних порад з усіх питань. Вона не вказує, як потрібно правильно чинити, а навпаки, наука показує, як не потрібно робити за жодних обставин. Дотримуватися рекомендацій науки передусім означає уникати заборонених рішень. Але щоб вважати їх такими, необхідно до прийняття рішення провести експертизу відповідного проекту–програми. Нині недостатньо вивчити технологічну і фінансово–економічну складову будь–якого проекту, потрібно з'ясувати, чи може він узагалі бути реалізований з точки зору фундаментальних наукових обмежень.

З огляду на зазначене, потребують удосконалення основні складники системи державного фінансового контролю, зокрема, вимагають перегляду мета, завдання та об'єкти, а покращення – форми і методи контролю. Однак, незважаючи на те, що в цьому ряді форми контролю займають останнє місце, не можна недооцінювати їхнє значення. Адже форма контролю – це багатофункціональний інструмент дослідження певних явищ, об'єктів, процесів, внутрішній зміст якого визначається сукупністю застосованих методів (прийомів) дослідження [394]. Від вибору форми контролю значною мірою залежать його оперативність, затратність і можливість надання обґрунтованих рекомендацій щодо економії та ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів [132].

Виходячи з філософської сутності досліджуваних понять та на основі проведеного аналізу розроблено механізм державного фінансового контролю (рис. 2.1), який дозволить забезпечити високий ступінь підготовки проведення і

реалізації матеріалів контрольних заходів.

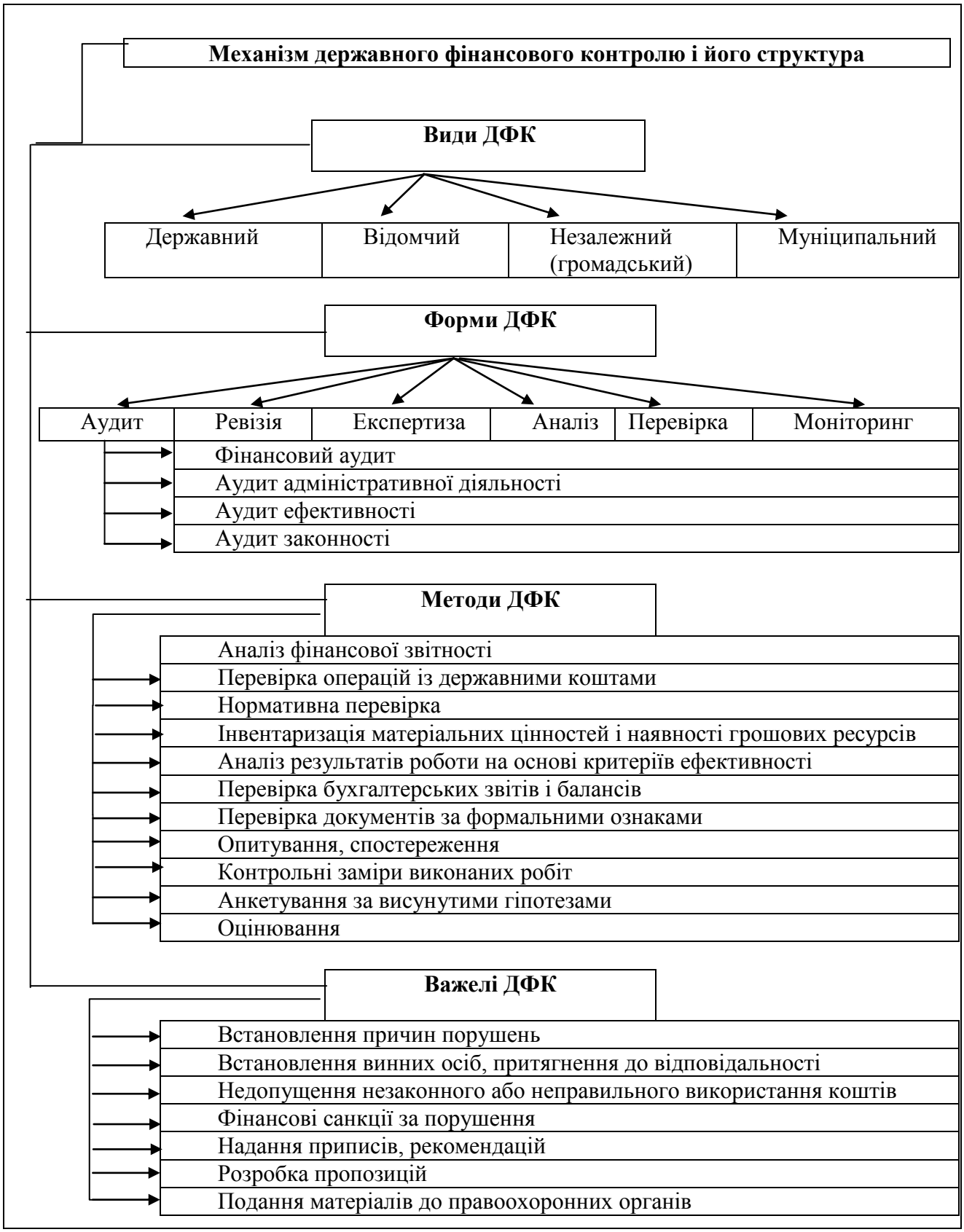

Рис. 1. Механізм державного фінансового контролю і його структура

Джерело: складено автором.

З врахуванням запропонованого механізму очевидним є залежність

методів державного фінансового контролю і їх сутності від форми контролю.

Таблиця 2.1

Методи державного фінансового контролю і їх сутність

Методи ДФК	Визначення методу
1	2
Аналіз фінансової звітності	Є методом оцінки і прогнозування фінансового стану підприємства на підставі даних бухгалтерського обліку і звітності. Його завдання – оцінити фінансовий стан, з'ясувати можливості підвищення ефективності роботи підприємства за допомогою раціональної фінансової політики; оцінити напрями розвитку підприємства, виходячи з потреби у фінансових ресурсах [306].
Перевірка операцій із державними коштами	Контроль проведених операцій на реєстраційних рахунках, відображення їх в обліку та звітності, із використанням різних методів документального контролю. Основними завдання є цільове, ефективне використання бюджетних коштів і попередження та недопущення бюджетних правопорушень.
Нормативна перевірка	Належить до основних методичних прийомів здійснення документального контролю під час ревізій фінансово–господарської діяльності підприємств та організацій. Суть її полягає в тому, що за змістом господарської операції, відображеної в документі, установлюється, чи не суперечить вона чинним законодавчим нормам, правилам, вимогам статутів та інших засновницьких документів. При виявленні таких порушень робляться розрахунки, складаються аналітичні таблиці, визначаються наслідки та винні особи, обсяги витрат чи збитків, заподіяних неправомірними діями чи бездіяльністю посадових осіб підприємства [240].
Інвентаризація матеріальних цінностей і наявності грошових ресурсів	Використовується для перевірки відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності грошових і матеріальних цінностей, і в разі виявлення розходжень вжиття заходів щодо ліквідації відхилень. Це спосіб контролю фактичної наявності товарно–матеріальних цінностей, грошових коштів, стану розрахунків та його відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту саму дату.
Аналіз результатів роботи на основі критеріїв ефективності	Метод контрольної роботи являє собою дослідження бюджетного процесу в цілому і окремих його елементів. Основне завдання аналізу – оцінка рівня бюджетної роботи, виявлення проблем та встановлення їх причин, визначення шляхів вирішення цих проблем і напрямів вдосконалення бюджетного процесу.
Перевірка бухгалтерських звітів і балансів	Суть його полягає в дослідженні обґрунтованості показників звітності і балансів даними бухгалтерського аналітичного й синтетичного чи податкового обліку. Він застосовується в поєднанні з іншими методичними прийомами і способами контролю та аналізу для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів діяльності та взаємовідносин по платежах до бюджету, цільових спеціальних державних фондів, розрахунків з банками по позичках, а також з іншими підприємствами та організаціями [224]. Використовується для перевірки достовірності відображання у них звітних показників, виявлення й усунення приписок та інших помилок, недопущення незаконного або неправильного використання коштів; забезпечення виконання обов'язків перед бюджетом і зміцнення звітної дисципліни. Метод зустрічних перевірок потребує звірення записів у книгах і рахунках бухгалтерського обліку організації або установи, що перевіряються, з даними обліку організації або установи, які надають сировину, матеріали чи продукцію організації, що перевіряється.

Продовження таблиці 2.1

1	2
Перевірка документів за формальними ознаками	Застосовується для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах [224].
Опитування, спостереження	Прийоми фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик (при контролі зберігання матеріальних цінностей, умов збереження, порядку видачі матеріальних цінностей у структурні підрозділи підприємства і т.ін.) [224]
Контрольні заміри виконаних робіт	Прийоми фактичного контролю, що застосовуються при перевірці достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг. Наприклад, виконання будівельно–монтажних робіт, капітального ремонту будівель тощо [224].
Анкетування за висунутими гіпотезами	Збір соціальної інформації про досліджуваний об'єкт підчас безпосереднього (інтерв'ю) чи опосередкованого (анкетування) соціально–психологічного спілкування соціолога та респондента через реєстрацію відповідей респондентів на сформульовані запитання [239]/
Оцінювання	визначення відповідності досягнутих результатів запланованим цілям у ході використання державних ресурсів, ефективності бюджетного процесу в цілому.

У Глосарії основних термінів, розробленому в межах Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) у 1989 році, подано визначення різних форм контролю. Так, фінансовий аудит – це форма контролю, яка передбачає дослідження фінансових документів і рахунків об’єкта контролю, щоб визначити, чи фінансово–господарські операції здійснюються відповідно до встановлених цілей та плану, чи дотримуються при них обмежувальні правила і норми, чи вони правильно відображаються в обліку та звітності. З визначення слідує, що метою фінансового аудиту є встановлення відхилень від стандартів використання фінансових і матеріальних ресурсів [379].

Проте, за допомогою фінансового аудиту не завжди можна визначити ефективність витрачання фінансових ресурсів або рівень їх віддачі. Це пов’язано з тим, що критерієм ефективності є рівень досягнення запланованих цілей, який більшою мірою залежить від якості прийнятих управлінських рішень. Тому, на відміну від фінансового аудиту, аудит адміністративної діяльності – це форма контролю, за допомогою якої вивчають процедури прийняття і виконання управлінських рішень для досягнення цілей [379]. Водночас, аудит адміністративної діяльності передбачає проведення контролю

за дотриманням принципів економічності, ефективності та результативності при здійсненні фінансово–господарської діяльності.

Як невід'ємний і важливий складник аудиту адміністративної діяльності, аудит ефективності використання ресурсів – це форма контролю за якістю управлінських рішень на предмет економічності та ефективності використання трудових, фінансових і матеріальних ресурсів [379]. Порівняно з фінансовим аудитом, аудит ефективності використання ресурсів є ширшою формою контролю, оскільки «під сумнів» контролери ставлять не тільки законність і достовірність використання ресурсів за призначенням, а й доцільність і необхідність того чи іншого управлінського рішення щодо витрачання ресурсів узагалі [241]. З огляду на зазначене, дана форма контролю може бути цінною для вітчизняної практики, тому потребує посиленої уваги.

У зарубіжній практиці проводяться різні підвиди аудиту ефективності використання ресурсів – аудит ефективності виконання окремого рішення, виконання програми (функції) та функціонування системи (галузі). Так, аудит ефективності виконання окремого рішення передбачає дослідження доцільності прийняття і результативності виконання окремого рішення (операції) з метою пошуку резервів зменшення виробничих і адміністративних витрат, підвищення окупності використання ресурсів [422].

Інший підвид аудиту ефективності використання ресурсів – аудит ефективності виконання програми (функції) передбачає дослідження однієї або кількох програм чи функцій, що спрямоване на оцінку відповідності отриманих результатів поставленим завданням і витраченим ресурсам [422]. Цьому підвиду аудиту ефективності використання ресурсів підлягає програма, яка може охоплювати і окрему галузь, і окремих учасників – суб'єктів господарювання, можливо, різних за формою власності [379].

Порівняно з аудитом ефективності виконання окремого рішення, аудит ефективності функціонування системи (галузі) є складною за виконанням формою контролю. Це пояснюється тим, що при ньому дослідженню підлягає організація внутрішнього управління в галузі, відомстві, об'єднанні

підприємств для оцінки ефективності, раціональності та оптимальності взаємозв'язків різних органів управління в процесі виконання поставлених завдань і досягнення запланованих цілей [379].

У більшості зарубіжних країн право певних суб'єктів контролю на здійснення аудиту адміністративної діяльності чітко визначено на рівні конституції або законодавства [143]. В українському законодавстві поки що не передбачено такої форми контролю, однак, правові передумови для запровадження аудиту ефективності у вітчизняну практику вже створено.

Зокрема, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. № 538–р схвалено «Концепцію застосування програмно–цільового методу в бюджетному процесі», яка націлена на підвищення ефективності використання бюджетних коштів і досягнення результатів від вкладення державних ресурсів. З 2004 р. на виконання цієї Концепції запроваджено Паспорти бюджетних програм, в яких визначено мету, напрямки, обсяги затверджених бюджетних асигнувань та очікувані результати від виконання бюджетної програми. Згідно з Бюджетним кодексом України про ступінь досягнення принципу ефективності свідчать визначені показники, за допомогою яких можна оцінити рівень досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів або досягнення максимального результату під час використання визначного бюджетом обсягу коштів.

Під аудитом ефективності прийнято розуміти форму контролю, яка зводиться до сукупності дій зі збирання та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами (функціями) цілей, встановлення факторів, що перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, а також обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів [237].

Головною метою аудиту ефективності є визначення недоліків в організації виконання бюджетних програм (функцій), впливу цих вад на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів [422]. На її досягнення спрямовані основні завдання аудиту ефективності, які пов'язані з: встановленням упущень і вад адміністративного, нормативно–правового та фінансового характеру, що перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми (функції); визначенням рівня впливу встановлених упущень і вад на якість виконання бюджетної програми (функції); визначенням рівня досягнення цілей державної програми; оцінкою доцільності подальшої реалізації бюджетної програми (функції), обґрунтуванням пропозицій щодо її припинення або забезпечення своєчасного та повного виконання зі залученням оптимального обсягу державних ресурсів [132].

На відміну від ревізії чи перевірки, аудит ефективності базується на аналізі нормативно–правових актів, планів і методичних розробок, показників статистичної, фінансової та оперативної звітності, результатів раніше проведених ревізій і перевірок, а також результатах опитування, інтерв'ювання та анкетування. В основі аудиторського дослідження знаходиться метод порівняння планових показників з фактично досягнутими, результатів діяльності минулих періодів і поточного року, до затвердження програми та після нього, кращого досвіду і результатів діяльності підконтрольного об'єкта.

Загалом фінансовий аудит і аудит ефективності відрізняються між собою призначенням, що в подальшому створює інші відмінні ознаки. Так, по–перше, в процесі фінансового аудиту основна увага акцентується на законності операцій, правильності та достовірності відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій і статистичній звітності [379]. Під час аудиторського дослідження особлива увага приділяється визначенню якості прийнятих рішень стосовно управління бюджетними коштами чи іншими державними ресурсами, оцінці рівня віддачі від їх витрачання для пошуку резервів підвищення ефективності використання ресурсів.

По–друге, основною метою фінансового аудиту є регулярне виявлення відхилень від установлених норм і правил, визначення рівня фінансових втрат, забезпечення їх повернення та засвідчення громадськості про невідворотність покарання за такі порушення. Тому в результаті фінансового аудиту даються висновки щодо обсягу допущених фінансових порушень, встановлюються винні особи, відбувається їх покарання та відшкодування завданих державі збитків. Натомість, завданням аудиту ефективності є оцінка рівня віддачі від вкладених бюджетних коштів чи інших державних ресурсів та аналіз причин недосягнення поставлених цілей [187]. Тому в результаті аудиторського дослідження дається висновок стосовно того, чи доцільно продовжувати вкладення бюджетних коштів у неефективну програму або які зміни необхідно внести для поліпшення управління її реалізацією [379].

По–третє, результати фінансового аудиту відображаються в двосторонньому документі (акті або довідці), в якому фіксуються тільки документально підтверджені факти, а їх об’єктивність засвідчується підписами ревізора та керівника перевіреного об’єкта. В свою чергу, аудиторський звіт містить конструктивну, об’єктивну інформацію про стан виконання бюджетної програми, яка зібрана під час дослідження з різних джерел [187]. Даний звіт підписується тільки аудитором, оскільки документ охоплює сферу діяльності всіх учасників бюджетної програми, а не одного розпорядника бюджетних коштів [379].

За допомогою таких складників фінансового аудиту й аудиту ефективності, як визначення, головна мета, основні завдання, методи (прийоми), можна дати порівняльну характеристику цих різновидів аудиту (табл. 2.2).

Важливим різновидом аудиту ефективності є аудит ефективності використання бюджетних коштів. Його предмет – це рух коштів і діяльність розпорядників бюджетних коштів щодо їх використання для виконання покладених на даних розпорядників функцій та завдань і досягнення ними результативних показників, визначених у паспортах бюджетних програм, показників ефективності

реалізації довгострокових державних програм, що фінансуються з державного бюджету, а також нормативно–правові акти, розпорядчі та інші документи, пов’язані з діяльністю учасників бюджетного процесу.

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика фінансового аудиту й аудиту ефективності

№ з/п	Складники різновидів аудиту	Фінансовий аудит	Аудит ефективності
1	2	3	4
1.	Визначення	Це форма контролю, яка передбачає дослідження фінансових документів і рахунків об’єкта контролю, щоб визначити, чи фінансово–господарські операції здійснюються відповідно до встановлених цілей та плану, чи дотримуються при них обмежувальні правила і норми, чи вони правильно відображаються в обліку та звітності [379].	Це форма контролю, яка зводиться до сукупності дій зі збирання та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами (функціями) цілей, встановлення факторів, що перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, а також обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів [237].
2.	Головна мета	Встановлення відхилень від стандартів використання фінансових і матеріальних ресурсів [379].	Визначення недоліків в організації виконання бюджетних програм (функцій), впливу цих вад на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.
3.	Основні завдання	Контроль за законністю та своєчасністю операцій, відповідністю їхніх параметрів установленим нормам і правилам, оцінка реальності боргів та зобов’язань; контроль за правильністю оплати та достовірністю відображення в обліку результатів операцій; оцінка системи дій, спрямованих на забезпечення збереженості (економії) ресурсів.	Встановлення упущень і вад адміністративного, нормативно–правового та фінансового характеру, що перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми (функції); визначення рівня впливу встановлених упущень і вад на якість виконання бюджетної програми (функції); визначення рівня досягнення цілей державної програми; оцінка доцільності подальшої реалізації бюджетної програми (функції), обґрунтування пропозицій щодо її припинення або забезпечення своєчасного та повного виконання зі залученням оптимального обсягу державних ресурсів.
4.	Методи (прийоми)	Аналіз фінансової звітності; перевірка документів за формальними ознаками; нормативна перевірка; зустрічна перевірка достовірності документів; інвентаризація; контрольні заміри виконаних робіт.	Аналіз фінансової звітності та інших статистичних і оперативних даних; аналіз матеріалів попередніх ревізій та перевірок, нормативно–правових актів; нормативна перевірка; інтерв’ювання; анкетування за висунутими гіпотезами [379].

Джерело: Складено автором.

Мета цього виду аудиту ефективності полягає у встановленні стану справ щодо використання коштів відповідного бюджету з точки зору економності, продуктивності та результативності, визначення критеріїв оцінки очікуваних результатів і оцінки досягнення запланованих цілей, підготовка висновків та надання пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів, удосконалення вітчизняного законодавства. Як видно з визначення, в ході проведення даного різновиду аудиту ефективності встановлюються критерії оцінки ефективності використання бюджетних коштів.

Поняття ефективності використання коштів, зокрема державного бюджету, є багатогранним і не зводиться тільки до поняття економічної ефективності, оскільки кошти платників податків мають цільове призначення, тому ефективність може бути соціальною, технічною, технологічною, управлінською тощо. В кожній сфері соціально–економічної та суспільної діяльності, залежно від предмету контрольного заходу, ефективність визначається за допомогою конкретних критеріїв, які враховують особливості діяльності об’єкта контролю та її фінансування [272].

Такі критерії ефективності передбачаються в бюджетних запитах і обґрунтуваннях до них, бюджетних програмах і паспортах бюджетних програм. Критеріями ефективності можуть бути нормативно встановлені й обґрунтовані внутрішніми документами об’єкта, що перевіряється, стандарти якості роботи та контролю, на підставі яких можна здійснювати порівняльний аналіз і оцінку повноти виконання функцій, завдань, здійснення окремих видів діяльності, фінансових операцій об’єкта перевірки, тобто досягнутих результатів [18].

При проведенні цього різновиду аудиту ефективності аналіз ефективності використання бюджетних коштів здійснюється на основі необхідної інформації та достатніх фактичних даних, отриманих у ході перевірки, а також установлених критеріїв оцінки ефективності, зокрема, визначених у паспорті бюджетної програми. Натомість, оцінка ефективності використання бюджетних коштів здійснюється після аналізу отриманих у ході перевірки фактичних даних, інформації про виконання паспорта бюджетної програми та інших

матеріалів, зібраних під час перевірки.

У ході аналізу інформації про виконання паспорта бюджетної програми доцільно з'ясувати: чи правильно та відповідно до наявних стандартів і нормативів визначені в паспорті бюджетної програми результативні показники; чи всі результативні показники виконані; чи вносилися зміни до результативних показників залежно від внесення змін до бюджетних призначень і асигнувань, від фактичного фінансування бюджетної програми; чи не занижені розпорядниками бюджетних коштів результативні показники, передбачені в паспорті бюджетної програми на етапах складання та коригування паспорта бюджетної програми; чи правильно розпорядником бюджетних коштів здійснено оцінку своєї діяльності залежно від об'єктивного визначення результативних показників і відповідного їх коригування протягом бюджетного року тощо.

Фінансовий аудит та аудит ефективності відрізняються постановкою завдань, предметами перевірок і методами, а також оформленням їх результатів [307].

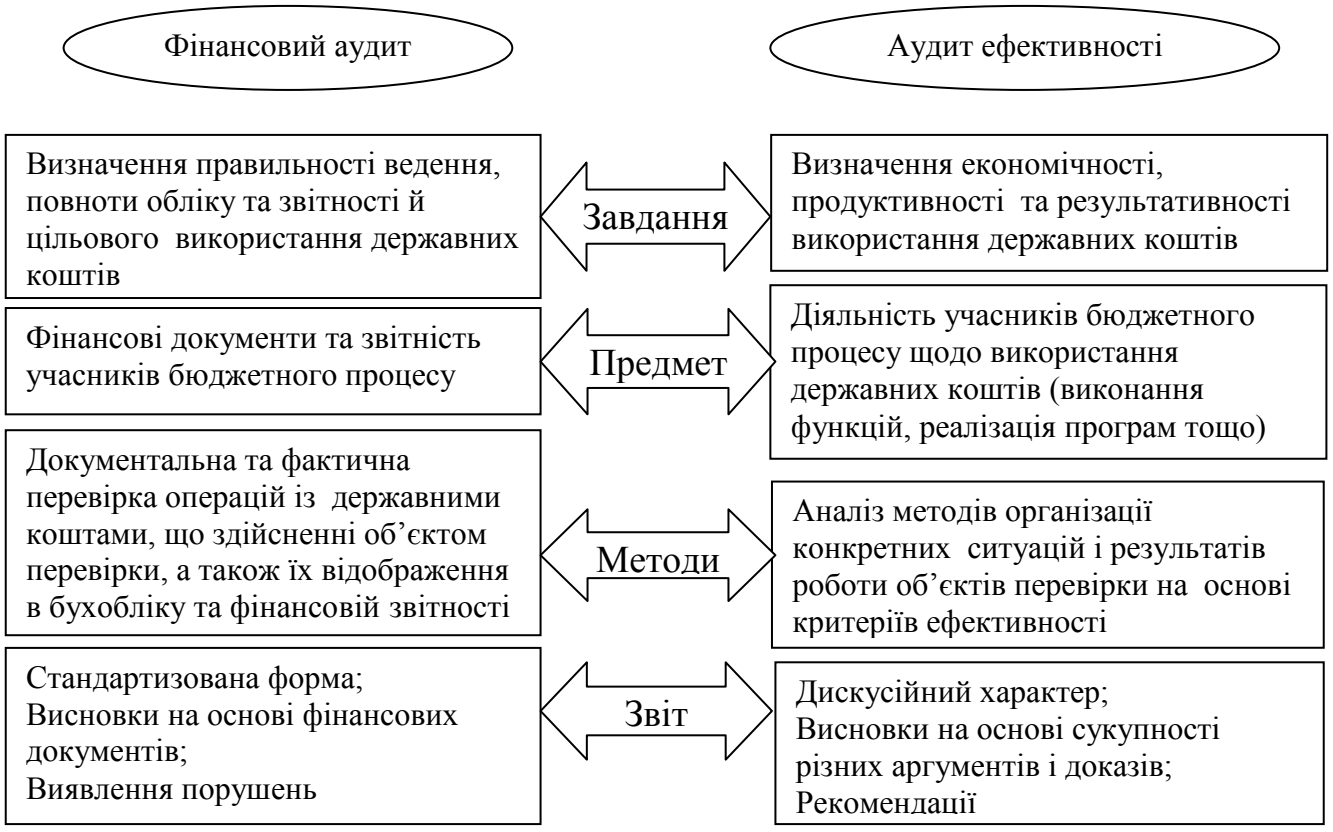

Рис. 2.2. Різниця між фінансовим аудитом та аудитом ефективності

Джерело: Складено автором.

Під час проведення оцінки ефективності використання бюджетних коштів необхідно дати відповіді на питання стосовно економності та продуктивності, зокрема: чи дотримувалися об’єктом перевірки вимоги нормативно–правових актів, які регулюють питання формування і використання фінансових ресурсів; чи підтримувався об’єктом перевірки належний фінансовий стан; чи використовувався об’єктом перевірки оптимальний обсяг матеріальних і фінансових ресурсів для своєчасного забезпечення виробництва, поставки товарів та надання послуг необхідної кількості і належної якості; чи наявна в об’єкта перевірки ефективна система внутрішнього контролю для оцінки, надання звітності та моніторингу економності і результативності реалізації бюджетної програми тощо.

У процесі перевірки й аналізу системи внутрішнього контролю необхідно вивчити нормативно–правові акти, що стосуються теми перевірки, а також проаналізувати діяльність посадових осіб об’єкта перевірки. При цьому дослідженню підлягають такі питання: чи повністю відповідає вимогам чинного законодавства діяльність об’єкта перевірки; чи функціонує на об’єкті перевірки спеціальний підрозділ внутрішнього контролю і аудиту; чи розподілені функції, повноваження та відповідальність на всіх рівнях управління між посадовими особами об’єкта перевірки; чи належним чином організована система звітності та моніторингу діяльності об’єкта перевірки для отримання об’єктивної і достовірної інформації про результати його діяльності; чи врегульовані нормативними та розпорядчими актами процедури та заходи щодо забезпечення збереженості фінансових і матеріальних ресурсів; чи впроваджуються результати внутрішнього контролю на практиці тощо.

Під час проведення оцінки ефективності використання бюджетних коштів необхідно дати відповіді на питання стосовно результативності, зокрема: чи цілі нової або довгострокової програми є правильними, доречними та реальними; чи повністю досягнуті результати програми, визначені законодавчим або іншими вповноваженими органами; які чинники перешкоджають досягненню належного рівня виконання програми; чи

розглядало керівництво об’єкта перевірки альтернативні варіанти реалізації програми, при яких можливе більш повне досягнення результатів або потребується менше ресурсів для досягнення результатів; який взаємозв’язок бюджетної програми, що перевіряється, з іншими програмами, чи доповнює вона їх, дублює або суперечить їм; чи визначені об’єктом перевірки шляхи вдосконалення своєї діяльності щодо реалізації бюджетної програми; чи ефективно функціонує система внутрішнього контролю на об’єкті перевірки.

Для аналізу та оцінки ефективності використання бюджетних коштів можуть застосовуватися нормативний, результативний і аналітичний підходи. Зокрема, нормативний підхід передбачає перевірку діяльності підконтрольного об’єкта на предмет дотримання норм, правил, установлених лімітів, стандартів тощо. Результативний підхід реалізується через оцінку економності, продуктивності та результативності виконання бюджетної програми, а також відповідності досягнутих кількісних і якісних показників поставленим цілям. У свою чергу, аналітичний підхід передбачає детальне, причинно–наслідкове вивчення проблем і методів їх вирішення для розроблення конкретних рекомендацій щодо покращення ситуації. Тобто, цей підхід реалізується через аналіз важливих фінансових показників і тенденцій їх зміни з подальшим вивченням відхилень і взаємозв’язків, які суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від прогнозованих сум.

Ефективне використання бюджетних коштів залишається однією з важливих проблем виконання бюджету в більшості країн світу. Особливо актуальна дана проблема для України, яка здійснює бюджетну політику в умовах обмежених бюджетних ресурсів. Ще кілька років тому при розробці бюджетів, кошторисів найголовнішою була потреба в коштах, а також можливість її задоволення, тому безпосередній взаємозв’язок між виділенням бюджетним коштів і результатами їх використання не відігравав великої ролі [188].

Нині ж основна увага зосереджується спершу на результатах, яких необхідно досягти, а потім – на тому, які ресурси слід використати для досягнення цих результатів.

У період політичних дискусій та загострення соціально–економічних проблем актуалізується питання покращення якості наданих державних послуг, що залежить як від обсягу фінансових ресурсів, які надходять до бюджету, так і від того, наскільки ефективно розпорядники бюджетних коштів здійснюють управління цими ресурсами [225]. Відповідно, при проходженні процесу бюджетування, орієнтованого на результат, одним з основних завдань державного фінансового контролю має бути оцінка показників результативності, досягнутих під час виконання бюджетних програм. Тобто, в недалекій перспективі державний фінансовий контроль має здійснюватися не за цільовим і економним використанням бюджетних коштів на утримання установи, а за максимальним досягненням результатів при мінімальних витратах даних коштів на виконання бюджетних програм.

Із прийняттям 1 січня 2011 року нової редакції Бюджетного кодексу України, що передбачає докорінні зміни в організації бюджетного процесу завдяки подальшому запровадженню програмно–цільового методу бюджетування, перехід від контролю за доходами та видатками бюджету до контролю за використанням усіх державних активів і пасивів є логічним кроком його розвитку та відповідає принципам реформування державних фінансів, рекомендованим Міжнародним валютним фондом і прийнятим у 2001 році.

Програмно–цільовий метод формування бюджету спрямований на визначення першочергових цілей держави, складання програм для їх досягнення, забезпечення цих програм фінансовими ресурсами, а також здійснення оцінки ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання завдань програми [420]. Крім цього, метою програмно–цільового методу бюджетування є досягнення конкретних результатів за рахунок бюджетних коштів із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу. Повнота досягнення таких результатів простежується через ряд результативних показників. Вони включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання

програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення мети та виконання завдань програми.

При умові впровадження програмно–цільового методу бюджетування ефективний державний фінансовий контроль – це аналіз чіткого дотримання розпорядниками бюджетних коштів вимог програмно–цільового методу планування бюджету (кошторису) та контроль за досягненням запланованих показників результативності, оскільки вкладені фінансові ресурси повинні працювати на результат. Щоб виміряти й оцінити результати, необхідно, щоб будь–які видатки бюджету були затверджені у вигляді бюджетної програми, яка має виконавця, мету та критерії оцінки її виконання.

У Бюджетному кодексі України визначено, що бюджетна програма – це систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує і здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій [59]. Таке ж визначення цього терміну подано в Концепції застосування програмно–цільового методу в бюджетному процесі. Застосування бюджетної програми переслідує такі ж самі цілі, що й програмно–цільовий метод загалом, зокрема: чітке визначення цілей та завдань, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти; встановлення джерел фінансування заходів, спрямованих на досягнення даних цілей, і термінів їх виконання; забезпечення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей та виконання завдань; чітке розмежування відповідальності за використання бюджетних коштів [379]. Отже, бюджетна програма є формою реалізації програмно–цільового методу в бюджетному процесі, мета застосування якого полягає у встановленні безпосереднього зв’язку між виділенням бюджетних коштів і результатами їх використання [286].

Формування бюджетних програм здійснюється не тільки за умови наявності проблеми (прикладом є бюджетні програми, пов’язані з функціонуванням апаратів органів влади) та не завжди залежить від відповідності мети програми пріоритетним напрямкам державної політики (наприклад, метою пріоритетного напрямку – боротьби з організованою

злочинністю – є зміцнення правопорядку в державі, зниження рівня злочинності, однак, це не означає відмову від фінансування закладів пенітенціарної системи).

Серед недоліків у організації виконання бюджетних програм варто, в першу чергу, виділити такі: недосконаліть нормативно–правової бази виконання програм (нечіткість визначення цілей програм, джерел і термінів їх фінансування, відсутність механізмів координації виконання програм між їх учасниками, а також можливості здійснення зовнішнього контролю); недостатність бюджетного фінансування та розпорошеність його серед великої кількості учасників виконання (об'єктів контролю); невиконання учасниками програм функціональних обов'язків, передбачених законодавством.

Нині необхідність здійснення державного фінансового контролю за виконанням бюджетних програм підсилюється такими факторами, як: слабка фінансова дисципліна, що спричиняє нецільове використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання бюджетних програм; недоліки в організації виконання бюджетних програм, що заважає досягненню запланованих цілей.

Під час здійснення державного фінансового контролю за виконанням бюджетних програм суб'єкти контрольної діяльності повинні отримати відповіді на дві групи запитань: чи законно та за цільовим призначенням витрачаються бюджетні кошти при виконанні програми, а також чи виконуються результативні показники бюджетної програми; чи досягає бюджетна програма поставлених цілей та чи ефективно програма виконується.

Отже, важливим етапом сучасної бюджетної політики держави повинно стати подальше розширення використання проектно–програмних оцінок у практиці урядових відомств [143]. Її призначення полягає в забезпеченні керівників, які приймають рішення, інформацією про перебіг виконання і фактичні результати державних програм. Якщо програмний аналіз охоплює всебічне дослідження альтернативних варіантів лише на стадії планування, то оцінка зосереджується на визначенні ефективності й результативності або

здійснюваних, або завершених програм. Водночас готується інформація про фактичні витрати на реалізацію програми, виявляється ступінь досягнення мети, оцінюється дієвість системи управління програмою, висовуються пропозиції стосовно поліпшення її функціонування. На основі висновків дослідження повинні оперативно перерозподілятися ресурси і вчасно корегуватися цілі програми, поточні операції – пов'язуватися з розробкою нових програм [143].

Стосовно законного та цільового використання коштів, то жодних заперечень з приводу форми контролю не виникає – це тільки фінансовий аудит (ревізія і перевірка). Щодо форми контролю за виконанням результативних показників бюджетної програми, то єдиної думки немає, але зараз найбільше дискутують навколо того, чи може фінансовий аудит дати відповіді про досягнення цілей та ефективність виконання бюджетної програми, чи це може досліджуватися виключно шляхом аудиту адміністративної діяльності (аудиту ефективності).

Важливими є питання, які пов'язані з терміном «ефективність». У першій групі питань «ефективність» є лише одним з результативних показників, які якісно та кількісно характеризують виконання бюджетної програми, підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю, а також дають змогу дати оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми. Тобто за допомогою показника ефективності можна визначити ефективність використання бюджетних коштів, ефективність виконання програми та найефективніші бюджетні програми.

Оцінювання виконання бюджетної програми лише за моделлю досягнення цілі є недостатнім заходом для досягнення мети програмно–цільового методу в бюджетному процесі. Саме тому важливою групою моделей оцінювання є економічні моделі, для яких типовою рисою є увага до вартості. Важливою економічною моделлю є модель ефективності. Її вимірюють у два способи: як витрати–вигоди або як витрати–результативність. У ході аналізу витрат та вигод вхідні ресурси програми та її наслідки вимірюються в грошових

одиницях. У процесі аналізу витрат і результативності вхідні ресурси вимірюються в грошових одиницях, а результати – через фактичний вплив.

Вітчизняні науковці визначають «ефективність» як здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту, яка розраховується через відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат. Західні вчені–економісти розглядають економічну ефективність як багатоаспектне поняття та визначають через: відношення між витратами ресурсів і обсягом товарів та послуг, які виробляють з цих ресурсів; максимальний обсяг виробництва товарів і послуг з використанням мінімальної вартості ресурсів; виробництво товарів певної вартості за найменших витрат ресурсів; отримання максимуму з доступних для людини обмежених ресурсів; відношення цінності результату до цінності витрат тощо [151].

До системи показників виконання бюджетної програми входять показники витрат, продукту, результату й економії. Показники витрат відображають обсяг і структуру трудових, фінансових та матеріальних ресурсів, залучених (затрачених) до виконання бюджетної програми; показники продукту вказують на обсяг виробленої в результаті виконання бюджетної програми продукції, наданих послуг чи умов, створених для їх своєчасного і за мінімальною ціною надання в майбутньому; показники результату визначають рівень досягнення цілей бюджетної програми (кількісний та якісний); показники економії відображають резерви щодо здешевлення виробленої продукції або наданих послуг в ході виконання бюджетної програми. Застосування в комплексі цих показників дає змогу оцінити віддачу від вкладення бюджетних коштів, визначити, чи за цільовим призначенням дані кошти були використані, та встановити, чи досягла програма поставленої мети.

Таким чином, оцінку ефективності виконання бюджетної програми можна дати тільки на підставі аналізу якості показників витрат, продукту, результату, економії, більше того, виконати дане завдання в повній мірі можливо лише шляхом проведення фінансового й адміністративного аудиту,

бо окремо кожен з них не забезпечує комплексної оцінки ефективності виконання бюджетної програми. Зокрема, фінансовий аудит є недосконалим щодо питання, чи досягає програма поставленої мети, а також не дає повної інформації про рівень організації виконання програми. При проведенні аудиту адміністративної діяльності, який не базується на результатах фінансового аудиту, є небезпека отримати висновки, а також підготувати пропозиції щодо подальшого виконання програми на підставі недостовірних звітних даних.

Основні відмінності між фінансовим і адміністративним аудитом відображено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Відмінності між фінансовим аудитом і аудитом адміністративної діяльності

Критерії	Аудит адміністративної діяльності	Фінансовий аудит
Мета	Проведення оцінки ефективності та результативності діяльності підконтрольного об’єкта	Проведення оцінки достовірності обліку та звітності
Предмет дослідження	Проблеми, пов’язані з організацією, управлінням і діяльністю підконтрольного об’єкта	Система обліку та звітності
Наукова база	Економіка, менеджмент, політологія, соціологія тощо	Бухгалтерський облік
Методи	Різні, залежно від мети дослідження	Майже стандартизовані
Критерії оцінки	Більш суб’єктивні, для кожного окремого аудиту свої унікальні критерії	Менш суб’єктивні, стандартні критерії, що підходять для всіх перевірок
Звіти	Довільні структура та зміст	Стандартизовані

Джерело: Складено автором.

У той же час аудит адміністративної діяльності та фінансовий аудит мають подібні ознаки. Представники аудиторів виконують завдання одного типу, зокрема оцінюють і пояснюють діяльність тих, кого перевіряють. Якщо адміністративні аудитори зосереджуються на ефективності, то фінансові аудитори – на правильності та достовірності рахунків. Ці аудитори мають однаковий мандат на проведення аудиту, рівні обов’язки перед клієнтом і однакову підтримку в формі міжнародної співпраці, стандартів та дискусій.

На рис. 2.3 відображено місце фінансового і адміністративного аудиту в системі державного фінансового контролю за виконанням програми.

Рис. 2.3. Місце фінансового і адміністративного аудиту в системі державного фінансового контролю за виконанням програми

Джерело: Складено автором.

Ідеї вдосконалення державного фінансового контролю на основі оцінювання ефективності вкладення державних ресурсів набули поширення майже півстоліття назад, коли в США, Канаді, Великобританії, Швеції та інших країнах було проведено відповідні дослідження. Прийоми, які застосовувалися при реалізації цих досліджень, були пов'язані з концепцією розробки і виконання бюджетних програм. Механізми складання та виконання бюджетних

програм спрямовувалися на створення ефективної системи управління і контролю, посилення економічного мислення, підвищення підзвітності та фінансової відповідальності на всіх рівнях державної влади [379].

В основі розробки бюджетних програм знаходилося розподілення діяльності за програмами та визначення завдань для різних міністерств. Це передбачало встановлення мети для кожної бюджетної програми та міністерства, а також здійснення розрахунку необхідного обсягу ресурсів для реалізації програм і досягнення запланованих цілей. Одночасно запровадження бюджетних програм вимагало створення адекватної системи оцінки досягнення цілей, для задоволення чого було започатковано оцінювання адміністративної діяльності [379].

В основі оцінювання діяльності, що проводиться в будь–якому сегменті державного сектора (в центральному уряді, місцевих органах влади чи державних організаціях), було дослідження того, чи міністерства роблять те, що потрібно, та чи вони роблять це в правильний та найдешевший спосіб [412]. Бувало, що більше уваги приділялося оцінюванню досягнутих результатів, у інших випадках увага акцентувалася на економному використанні ресурсів державного сектора [10]. В деякі періоди об’єкт аудиту визначався як окреме урядове міністерство, в інший час увага зосереджувалася на тих міністерствах, які були залучені до виконання конкретного завдання [379].

У результаті цих експериментів було встановлено, що виконавча та законодавча гілки влади потребують оцінюваної інформації, яка би змогла допомогти виявити причини невдалої реалізації державних чи бюджетних програм і прийняти рішення щодо мінімізації наслідків недбалої діяльності. Фахівці дійшли висновку, що міністерство або інший орган повинні нести відповідальність за ефективність реалізації програми. Публічна звітність виконавця програми має передбачати наявність незалежного нагляду зсередини за діяльністю в межах програми [413].

Отже, концепція оцінювання адміністративної діяльності змінювалася від моменту виникнення цієї теорії, проте незмінною залишалася основа – оцінка

діяльності урядових відомств шляхом дослідження виконання державних і бюджетних програм [391].

Ефективне використання бюджетних коштів залишається однією з важливих проблем виконання бюджету у більшості країн світу. Особливо актуальна ця проблема для країни, яка здійснює бюджетну політику в умовах обмежених бюджетних ресурсів [188].

З огляду на це першочерговими завданнями для Міністерства фінансів та інших органів що здійснюють бюджетний контроль, є визначення пріоритетів при розподілі фінансових ресурсів та забезпечення контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів.

Ще декілька років тому при розробці бюджетів, кошторисів «во главу угла» ставилася потреба в коштах та можливість її задоволення, а безпосередній взаємозв'язок між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання великої ролі не відігравав. Сьогодні ж увага зосереджується спершу на результатах, яких необхідно досягти, а вже потім ставиться питання про те, які ресурси слід використати для досягнення цих результатів [22].

Тобто, в період політичних дискусій та загострення соціально–економічних проблем, особливо актуальним є питання поліпшення якості наданих державних послуг, що залежить як від обсягу фінансових ресурсів, котрі надходять до бюджету так і від того, наскільки ефективно розпорядники бюджетних коштів управляють ними. Відповідно, якщо процес бюджетування орієнтовнаий на результат, одним основних з завдань державного фінансового контролю повинна стати оцінка показників результативності, досягнутих у процесі виконання бюджетних програм.

Тобто, реальною і перспективою розвитку державного фінансового контролю є контроль не цільового й економного використання бюджетних коштів на утримання установи, а максимального досягнення результатів за мінімальних витрат таких коштів на виконання бюджетних програм.

Із прийняттям 1 січня 2011 року нової редакції Бюджетного кодексу, що передбачає докорінні зміни в організації бюджетного процесу завдяки подальшому запровадженню програмно–цільового методу бюджетування, перехід від контролю доходів і видатків бюджету до контролю використання всіх державних активів та пасивів є логічним кроком його розвитку та відповідає принципам реформування державних фінансів, рекомендованим МВФ і прийнятим у 2001 році, реалізація яких розпочата в багатьох країнах. У рамках програмно–цільового методу планування з метою проведення оцінки та встановлення пріоритетів бюджетної політики важливою й необхідною є наявність механізмів обліку інформації щодо ефективності бюджетних програм.

При цьому, на нашу думку, ще зарано стверджувати, у програмно–цільовому методі Україна вже досягла європейського рівня і не має жодних проблемних питань у цій сфері (взяти хоча б результативні показники бюджетних програм чи методику фінансового контролю виконання бюджетних програм).

Дослідження свідчать, що навіть країни, які на час переходу до програмно–цільового методу бюджетування мали більш потужну і ринково орієнтовану економіку, потребували досить тривалого часу для його вдосконалення. В Україні ж впровадження програмно–цільового методу розпочалося тільки після прийняття у 2001 році Бюджетного кодексу.

Для успішного виконання цих завдань переважна більшість економічно розвинених країн уже понад півстоліття застосовує програмно–цільовий метод (ПЦМ) формування бюджету.

Програмно–цільовий метод спрямований на визначення першочергових цілей держави, складання програм для їхнього досягнення, забезпечення цих програм фінансовими ресурсами, оцінення ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання завдань програми [420].

А також, метою ПЦМ є досягнення конкретних результатів за рахунок бюджетних коштів із застосуванням оцінки ефективності використання

бюджетних коштів на усіх стадіях бюджетного процесу. Повнота досягнення таких результатів простежується через ряд результативних показників. Ст. 20 Бюджетного кодексу України встановлено порядок застосування таких показників та їх зміст. Вони включають кількісні та якісні показники, які визначають результат виконання програми, характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення мети та виконання завдань програми.

Тобто, ефективний ДФК за умови впровадження ПЦМ бюджетування – це аналіз чіткого дотримання розпорядниками бюджетних коштів вимог ЦПМ планування бюджету (кошторису) та контроль досягнення запланованих показників результативності, оскільки вкладені фінансові ресурси повинні працювати на результат. Утім, для України розуміння необхідності оцінювати результативність бюджетних видатків є досить новим явищем. Щоб виміряти та оцінити результати, будь–які видатки бюджету при такому підході мають бути затверджені у вигляді бюджетної програми, яка має виконавця, мету та критерії оцінки її виконання [413].

У Бюджетному кодексі України (стаття 2) визначено, що «бюджетна програма – систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій» [59].

Таке ж визначення цього терміну дано в Концепції застосування програмно–цільового методу у бюджетному процесі. Застосування бюджетної програми переслідує ті ж цілі, що і програмно–цільовий метод загалом, зокрема [286]:

– чітке визначення цілей і завдань, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти; встановлення джерел фінансування заходів, спрямованих на досягнення даних цілей, та термінів їх виконання [286];

– забезпечення оцінення діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей та виконання завдань [23];

– чітке розмежування відповідальності за використання бюджетних коштів.

Отже, бюджетна програма є формою реалізації програмно–цільового методу в бюджетному процесі, метою застосування якого є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання [286].

Однією з головних умов розробки державної цільової програми є існування проблеми, розв'язання якої неможливе засобами територіального чи галузевого управління і потребує державної підтримки, координації діяльності центральних і місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування [188]. Крім того, обов'язковими умовами є: відповідність мети програми пріоритетним напрямам державної політики; необхідність забезпечення міжгалузевих і міжрегіональних зв'язків технологічно пов'язаних галузей та виробництв і наявність реальної можливості ресурсного забезпечення виконання програми [420]. На відміну від державних цільових, формування бюджетних програм здійснюється не тільки за умови існування проблеми (прикладом є бюджетні програми, пов'язані з функціонуванням апаратів органів влади) та не завжди залежить від відповідності мети програми пріоритетним напрямам державної політики (так, метою пріоритетного напряму – боротьби з організованою злочинністю – є зміцнення правопорядку в державі, зниження рівня злочинності, однак це не означає відмову від фінансування закладів пенітенціарної системи). Для бюджетної програми не обов'язковими є міжгалузеві (у деяких випадках і міжрегіональні) зв'язки.

З огляду на зміст бюджетних програм і обсяги залучених фінансових ресурсів їх виконання є пріоритетним об'єктом державного фінансового контролю [22].

При цьому необхідність здійснення такого контролю в Україні підсилюється двома факторами:

– слабкою фінансовою дисципліною, що спричиняє нецільове використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання бюджетних програм;

– недоліками в організації виконання бюджетних програм, що заважає досягненню запланованих цілей.

Серед основних позицій, на досягнення яких відповідно до Концепції спрямоване запровадження програмно–цільового методу в бюджетному процесі, хотілося б наголосити на важливості окремих, зокрема:

– забезпечення прозорості бюджетного процесу, що чітко визначає цілі і завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, підвищення рівня контролю за результатами виконання бюджетних програм [10];

– забезпечення оцінення діяльності учасників бюджетного процесу, спрямованої на досягнення поставлених цілей та виконання завдань за результатами виконання бюджету, а також аналіз причин неефективного виконання бюджетних програм.

Тобто перед суб'єктами державного фінансового контролю стосовно їх діяльності, спрямованої на бюджетний процес, постають питання, які можна поділити на дві групи:

І група	**ІІ група**
Чи законно і за цільовим призначенням витрачаються бюджетні кошти при ви конанні програми?	Чи досягає бюджетна програма поставлених цілей?
Чи виконуються результативні показники бюджетної програми?	Чи ефективно вона виконується?

Що стосується законного і цільового використання коштів, то жодних заперечень щодо форми контролю не виникає – це тільки фінансовий аудит (ревізія та перевірка). Про форми контролю за виконанням результативних показників бюджетної програми єдиної думки немає, але найбільше дискусія зараз точиться якраз навколо того, чи може фінансовий аудит давати відповіді про досягнення цілей та ефективність виконання бюджетної програми, чи це може досліджуватися виключно шляхом аудиту адміністративної діяльності (аудиту ефективності).

Тут неможливо обійти питання, пов'язані з поняттям «ефективності». Адже у першій групі питань «ефективність» є лише одним з результативних показників, які якісно та кількісно характеризують виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю і дозволяють дати оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми. Тобто за допомогою показника ефективності, поряд із застосуванням інших результативних показників, можна визначити ефективність використання бюджетних коштів, ефективність виконання програми та найефективніші бюджетні програми.

Тому, приступаючи до розробки такої методики, доцільно розглянути спочатку світовий досвід щодо цього питання.

У міжнародній практиці термін «оцінка» доволі часто вживають поряд з терміном «оцінювання». Зокрема, американський дослідник Керол Вайс запропонувала визначати оцінювання як систематичну оцінку операцій та результатів програми або політики в порівнянні з комплексом явних і неявних стандартів з метою вдосконалення програми чи політики. Шведський професор Еверт Ведунг називає оцінювання ретельним ретроспективним визначенням достоїнств, вартості та цінності адміністрування, результатів і наслідків дій урядових установ, яке має значення для майбутніх практичних ситуацій. Іншими словами, це процес відокремлення вартого від невартого, цінного від непотрібного. Специфічна роль оцінювання полягає в систематичному накопиченні та вивченні інформації про наслідки дій, продукції, адміністративну діяльність для врегулювання або прийняття більш раціональних рішень у майбутньому. З цієї причини оцінювання розглядається як елемент системи адміністративного контролю. Еверт Ведунг стверджує, що оцінювання є одним з видів адміністративного контролю.

Метою такої оцінки є визначення відповідності досягнутих в ході виконання програми результатів запланованим цілям та ефективності бюджетного впливу на розв'язання відповідних проблем.

Зокрема, ідеї вдосконалення державного фінансового контролю на основі оцінювання ефективності вкладення державних ресурсів набули поширення майже півстоліття тому назад, коли у США, Канаді, Великій Британії, Швеції та деяких інших країнах було проведено відповідні дослідження.

Так, прийоми, які використовувалися під час реалізації цих досліджень, були тісно пов'язані з концепцією розробки та виконання бюджетних програм. Зокрема, в США програмно–цільовий метод складання бюджету було застосовано в середині 1960–х років у міністерстві оборони шляхом запозичення цієї практики у автомобілебудівної компанії «Рога».

Механізми складання та виконання бюджетних програм спрямовувалися на створення ефективної системи контролю й управління, посилення економічного мислення, підвищення підзвітності та фінансової відповідальності на всіх рівнях державної влади [379].

В основу розробки бюджетних програм зарубіжні фахівці поклали розподілення діяльності за програмами і визначення завдань для різних міністерств [379]. Це передбачало визначення мети для кожної бюджетної програми і міністерства, що доповнювалося обчисленням необхідних ресурсів для реалізації програм та досягнення запланованих цілей.

Одночасно застосування бюджетних програм вимагало створення адекватної системи оцінки досягнення цілей [379]. Для задоволення цієї вимоги було започатковано оцінювання адміністративної діяльності як уніфікованого аналітичного засобу незалежно від типу прийнятої програми [412]. Зарубіжні експерти розглядали оцінювання як інструмент, що замінив ринкові механізми приватного сектора, який, на відміну від державного, має власну систему автоматичної оцінки успішності діяльності компаній [10].

І як наслідок, в результаті цих експериментів визначено, що виконавча і законодавча гілки влади потребують оцінюваної інформації, яка б змогла допомогти виявити причини невдалої реалізації державних чи бюджетних програм та прийняти рішення щодо мінімізації наслідків недбалої діяльності. Фахівці дійшли висновку, що міністерство або інший державний орган повинні

нести відповідальність за ефективність втілення програми. А публічна звітність виконавця програми повинна передбачати наявність незалежного нагляду зсередини за діяльністю в рамках програми. При цьому допускалося, що погляди контролера чи аудитора можуть вступати в протиріччя з картиною, яку малюють ті, хто відповідає за виконання програми. До того ж, коли ресурсів не вистачає, увага зосереджується на тому, яким програмам надавати пріоритет. В цьому контексті вважалося, що результати оцінювання діяльності можуть стати основою для прийняття рішень щодо майбутніх витрат бюджету [413].

Отже, концепція оцінювання адміністративної діяльності змінювалася від моменту виникнення цієї теорії, проте незмінною залишалася основа – оцінка діяльності урядових відомств шляхом дослідження виконання державних та бюджетних програм [391].

Такої думки дотримується більшість зарубіжних вчених.

Оцінювання передбачає погляд назад заради вдосконалення руху вперед. Специфічна роль оцінювання полягає в систематичному накопиченні і вивченні інформації про наслідки дій, продукцію і адміністративну діяльність задля врегулювання або прийняття більш раціональних рішень у майбутньому. З цієї причини оцінювання розглядається як елемент адміністративної системи контролю. Так, Еверт Ведунг стверджує, що оцінювання є одним з видів адміністративного контролю.

Адже лише порівняння організації оцінювання адміністративної діяльності в різних країнах виявляє значні відмінності між ними в масштабі, формах, методиці тощо [10]. У деяких країнах, зокрема Німеччині, Нідерландах та США, орган державного фінансового контролю організує цю роботу через свій окремий департамент [379]. В інших країнах, якщо аудитори теж об'єднані в подібний орган, оцінювання виконання програми інтегроване з фінансовим контролем [413].

З часу, коли оцінювання було визнано як окремий вид діяльності (30–ті роки), і до 70–х років основними питаннями були ті, що пов’язані з результатами. Якщо спочатку увага оцінювачів була зосереджена на

результатах діяльності, то сьогодні замовників оцінювальних компаній цікавлять не лише результати, а й процес досягнення цих результатів. Історично склалося так, що оцінювання розглядалося його виконавцями як засіб підвищення раціональності управлінських рішень. Маючи об'єктивну інформацію про процес і результати діяльності, можна ухвалити правильні рішення, пов'язані з розподілом бюджету та плануванням діяльності.

В основі поняття «оцінювання» знаходяться чотири основні елементи (принципи). Перший елемент – це систематична оцінка. Наголос на систематичність свідчить про науково–дослідницьку природу процедур оцінювання. Незалежно від того, яким є дослідження, воно проводиться в суворому порядку, згідно з формальними правилами. Другий елемент визначає, на що саме спрямовано дослідження: на діяльність (процес) чи на результати діяльності органів влади або і на процес, і на результати. Третім елементом визначення є стандарти (критерії оцінки, норми), згідно з якими здійснюється порівняння. Коли дані про процеси та результати зібрано, настає етап оцінки якості шляхом порівняння показників з певним комплексом критеріїв чи розроблених норм. Четвертий елемент – це мета, для досягнення якої проводиться дослідження. Здійснення оцінювання шляхом наукового дослідження вимагає більше часу і коштів, ніж просте імпровізоване оцінювання, в основі якого лежать інтуїція, власні погляди чи розвинуті чуття.

У міжнародній теорії та практиці державного фінансового контролю суть оцінювання діяльності розкривають через такі поняття, як «вимірювання виконання», «оцінювання програм» та «аудит адміністративної діяльності». Зокрема, вимірювання виконання означає безперервний процес моніторингу та підготовки звітності щодо реалізації програм, їх коригування шляхом уточнення цілей [412]. Дана діяльність фокусується на тому, чи досягла програма мети або вимог з огляду на стандарти виконання, які підлягають вимірюванню. Натомість, оцінювання програм визначають як індивідуальне систематичне дослідження, пов'язане з оцінкою того, наскільки успішно програма виконується. На базі цього підходу здійснюють загальну оцінку

програми щодо того, чи вона дійсно виконується, а також яких заходів потрібно вжити для покращення її результатів [379].

Підсумовуючи практику організації державного фінансового контролю в розвинених країнах, Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) у 1995 році визначила сім основних категорій аудиту та оцінювання [9]:

1. Аудит правильності та відповідності – чи дотримуються встановлені правила та норми;

2. Аудит економічності – чи відповідають обрані способи найбільш економному використанню державних ресурсів у цілях виконання програми;

3. Аудит ефективності – чи відповідають за обсягами отримані результати вкладеним ресурсам;

4. Аудит результативності – чи збігаються результати зі стратегією;

5. Оцінка послідовності стратегії – чи відповідають передбачені стратегією способи набору цілей;

6. Оцінка впливу стратегії – якого економічного та соціального ефекту досягнуто від реалізації конкретної стратегії;

7. Оцінка результативності стратегії та аналіз причинних зв'язків – є стратегії чи інших чинників отримані результати.

Генеральним контрольним управлінням США було визначено наступні загальні типи оцінювання програм: оцінка процесу – оцінка того, чи відповідає якість надання послуг очікуванням громадськості; оцінка продукту – оцінка рівня досягнення цілей під час виконання програми стосовно передбачуваних продуктів; оцінка впливу – оцінка чистого ефекту виконання програми шляхом зіставлення результатів виконання програми з результатами аналізу того, що сталося б у разі відсутності цієї програми; оцінка «витрат–користі» і «витрат–результативності» – оцінка зіставлення продуктів та результатів програми з витратами ресурсів на їх створення [386].

В результаті еволюційного розвитку організації державного фінансового контролю за рубежем стандартами аудиту INTOSAI було визначено, що повний

обсяг державного аудиту реалізується через два види контролю: фінансовий аудит правильності та відповідності і аудит адміністративної діяльності [151].

З огляду на зазначене оцінювання виконання бюджетної програми тільки за моделлю досягнення цілі є недостатнім заходом для реалізації мети програмно–цільового методу в бюджетному процесі.

Саме тому, важливою групою моделей оцінювання є економічні моделі, для яких типовою рисою є увага до вартості.

Модель оцінювання продуктивності особливі переваги має там, де буває важко відстежити відповідні кошти, тому що виділені і витрачені фонди часто зазначаються в облікових книгах єдиною сумою. Продукцію, з іншого боку, інколи буває легше відстежити і підрахувати. Дуже важливою економічною моделлю, яка також застосовується при сучасному оцінюванні на Заході, є модель ефективності. Її вимірюють у два способи: як витрати–вигоди або як витрати–результативність.

В ході аналізу витрат та вигод і вхідні ресурси програми, і її наслідки вимірюються у грошових одиницях; в процесі аналізу витрат і результативності вхідні ресурси вимірюються у грошових одиницях, а результати – через фактичний вплив [22].

Якщо мова йде про модель ефективності, то обов'язково з'ясовуються спричинені програмою ефекти. У цьому сенсі оцінювання ефективності (як витрат і вигод, так і витрат і результативності) використовує те ж саме мірило, що й оцінювання досягнення цілі.

Колектив вітчизняних вчених (О.Барановський, А.Мамишев, В.Невідомий, Н.Рубан, В.Симоненко, І.Стефанюк, В.Федосов та інші) визначив «ефективність» як здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, яка визначається як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат». Також констатовано, що економічну ефективність у західній економічній науці розглядають як багатоаспектну категорію, яка складається з таких чинників [21, 253, 379, 395]:

1) відношення між витратами ресурсів і обсягом товарів та послуг, які виробляють з цих ресурсів;

2) максимальний обсяг виробництва товарів і послуг з використанням мінімальної вартості ресурсів;

3) виробництво товарів певної вартості за найменших витрат ресурсів;

4) отримання максимуму з доступних для людини обмежених ресурсів;

5) відношення цінності результату до цінності витрат та ін.

Отже, якщо говорити про контроль показника ефективності» при виконанні бюджетної програми, який у цьому контексті, на думку автора, зводиться або до «собівартості» або до «трудомісткості», то таку ефективність, яка має чіткий цифровий вираз і підтверджується статистичною і фінансовою звітністю (а найголовніше – бухгалтерським обліком!), не тільки можливо, а й потрібно контролювати в ході фінансового аудиту (ревізій та перевірок).

Що ж стосується рівня «ефективності» бюджетної програми як оцінки адміністративної діяльності, то для цього явно недостатньо одного–двох показників, розрахованих прямим співвідношенням відомих планових або фактичних величин. Причому нинішній підхід передбачає, що усі результативні показники (у тому числі ефективності і якості) визначатимуться головними розпорядниками, що ніяк не співвідноситься з теорією та практикою зовнішнього оцінювання [10]. Взагалі існує реальна можливість того, що усі визначені головним розпорядником показники будуть ним з легкістю виконані, однак це не відображатиме реальний стан справ щодо ефективності виконання бюджетної програми. При цьому у разі проведення аудиту ефективності бюджетної програми наведені у її паспорті результативні показники використовуватимуться суто формально як інформація, а критерії ефективності, вірогідно, будуть зовсім іншими. На думку автора, виконання державних цільових програм краще досліджувати (за наявності проблем, у тому числі не пов'язаних зі значним недофінансуванням) шляхом аудиту ефективності (хоча в окремих випадках можливо проводити тематичний аудит). Аудит ефективності бюджетної програми може призначатися у разі існування проблем у її

реалізації, а фінансовий аудит бюджетної програми з огляду на рівень фінансової дисципліни повинен здійснюватися на регулярній основі (однак для цього потрібно дещо уточнити результативні показники паспорту бюджетної програми).

Серед недоліків в організації виконання бюджетних програм слід, передусім, виділити:

– слабкість нормативно–правової бази їх виконання (нечіткість визначення цілей програм, джерел і термінів їх фінансування, відсутність механізмів координації виконання програм між їх учасниками та можливості здійснення зовнішнього контролю);

– недостатність бюджетного фінансування та розпорошення його серед великої кількості учасників виконання (об'єктів контролю);

– невиконання учасниками бюджетних програм передбачених законодавством функціональних обов'язків.

З урахуванням недоліків, які мають місце при виконанні бюджетних програм, здійснення державного фінансового контролю за їх виконанням прямо передбачено нормативно–правовими актами держави.

Таким чином, можна зробити такі висновки.

1. В Україні існують об'єктивні фактори, що зумовлюють необхідність здійснення державного фінансового контролю виконання бюджетних програм.

2. Для здійснення державного фінансового контролю виконання бюджетних програм в Україні створено мінімально необхідну правову базу.

3. Загальний рівень ефективності використання бюджетних коштів певним розпорядником можна оцінити лише в контексті виконання ним бюджетної програми, щодо якої визначено цілі, витрати і результати (у кількісних і вартісних вимірниках).

4. Найважливішим елементом цього контролю є оцінка виконання бюджетних програм,

З огляду на необхідність застосування одночасно трьох основних груп моделей оцінювання система показників виконання бюджетної програми, на

нашу думку, повинна охоплювати щонайменше показники витрат, продукту, результату та економії.

Зміст цих показників полягає у наступному:

– показники витрат відображають обсяг і структуру трудових, фінансових і матеріальних ресурсів, залучених (затрачених) до виконання бюджетної програми;

– показники продукту вказують на обсяг виробленої в результаті виконання бюджетної програми продукції, наданих громадських послуг чи умов, створених для їх своєчасного і за мінімальною ціною надання у майбутньому;

– показники результату визначають рівень досягнення цілей бюджетної програми (кількісний та якісний);

– показники економії відображають резерви щодо здешевлення виробленої в ході виконання бюджетної програми продукції або наданих послуг.

І лише застосовані разом ці показники дають змогу оцінити віддачу від вкладення бюджетних коштів, визначити, чи за цільовим призначенням вони були використані, та встановити, чи досягла програма поставленої мети.

Таким чином, оцінку ефективності виконання бюджетної програми можна дати тільки на підставі аналізу якості показників витрат, продукту, результату, економії, і виконати це завдання в повній мірі можна лише шляхом проведення фінансового та адміністративного аудиту, бо окремо кожний з них не забезпечує комплексної оцінки ефективності виконання бюджетної програми.

Зокрема, фінансовий аудит є недосконалим з питання, чи досягає програма поставленої мети, а також він не дає повної інформації про рівень організації виконання програми. В той же час при проведенні аудиту адміністративної діяльності, який не базується на результатах фінансового аудиту, є небезпека прийти до висновків, а також підготувати пропозиції

щодо подальшого виконання програми на підставі недостовірних звітних даних.

Зазначене вище не претендує на повне висвітлення проблем державного фінансового контролю виконання бюджетних програм, оскільки критерії їх оцінки та методика здійснення контролю тут не порушувалися. Однак вимога Мінфіну подавати інформацію про його результати відповідно до паспортів бюджетних програм змушує не тільки невідкладно зайнятися розробкою механізмів оцінювання виконання бюджетних програм, а й вже сьогодні збирати під час традиційних контрольних заходів відповідну інформацію про їх виконання, і, зокрема, стосовно твердження про те, що такий контроль може здійснюватися у виді фінансового аудиту і аудиту адміністративної діяльності.

Доцільно одночасно нагадати, що останнім часом концепція оцінювання програм стала однією з актуальних тем для дискусій на міжнародній арені. Було відмічено, що оцінювання програм має цілі, які є ідентичними (схожими) до цілей спеціального типу контролю – аудиту адміністративної діяльності в тому сенсі, що за його допомогою намагаються аналізувати зв'язки між цілями, ресурсами та результатами державних програм. В різних країнах використовуються різні терміни для визначення аудиту адміністративної діяльності. Іноді використовується термін «аудит відповідності якості витраченим грошам», в інших випадках – аудит ефективності та результативності [151].

Однак загалом, відповідно до загальноприйнятих стандартів, аудит адміністративної діяльності – це незалежне дослідження ефективності та результативності діяльності органів виконавчої влади та виконання державних програм з огляду на дотримання принципу економічності та з метою вдосконалення управління [151].

Складовими аудиту адміністративної діяльності є:

– аудит економічності діяльності у відповідності з ефективними управлінськими принципами та практикою, а також управлінською стратегією [379];

– аудит ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів, включаючи перевірку інформаційних систем та оцінку виконання процедур, якими керуються об'єкти аудиту для виправлення виявлених недоліків [209];

– аудит результативності діяльності щодо досягнення об'єктом аудиту визначених цілей та оцінка фактичного впливу діяльності у зіставленні з очікуваним впливом [379].

Вважається, що державну діяльність можна характеризувати за допомогою формули, яка описує, яким чином рухатися від однієї позиції до іншої шляхом застосування певних способів для того, щоб досягти специфічних цілей. З цих позицій під час аудиту адміністративної діяльності намагаються відповісти на два головних питання: чи правильно це робиться?; чи є те, що робиться, правильним? [379].

Вивчення економічності, ефективності та результативності виконання державних програм і діяльності державних організацій пов'язане з пошуком відповіді на питання: чи відповідають обрані внески найбільш економному використанню державних ресурсів? чи отримуємо ми найкращі послуги від доступних ресурсів?; чи досягаються в повному обсязі цілі стратегії та чи є ефект від реалізації цієї стратегії? [379].

Таким чином, аудит адміністративної діяльності базується на рішеннях, які визначають стратегію діяльності в державному секторі економіки. Він фокусується на виконанні програм та діяльності, а не на витратах або фінансовій звітності й обліку [10]. В цьому сенсі оцінка програм може розглядатися як один з інструментів аудиту адміністративної діяльності [379].

Важливим у процесі вдосконалення структури зарубіжних органів державного фінансового контролю є утворення та поступова автономізація департаментів, відділів та груп аудиту адміністративної діяльності. Така

практика застосовується, зокрема, у Великій Британії, Ірландії, Бельгії, Нідерландах, Данії, Швеції, Ісландії, Іспанії, Норвегії, Австралії, Південній Кореї та інших країнах. В останні роки такі підрозділи повсюдно створюються в країнах Східної Європи та Прибалтики [379].

При цьому аудиту адміністративної діяльності приділяється не менша увага, ніж фінансовому аудиту. Наприклад, у Фінляндії 50 відсотків часу витрачається на фінансовий аудит, 48 відсотків – на аудит адміністративної діяльності, а решта – на аудит інформаційних технологій та екологічний аудит [379].

Міжнародна практика вчить, що державний фінансовий контроль виконання державних програм, як правило, реалізується на всіх рівнях державного та місцевого управління. Оцінку виконання програм у тій чи іншій формі здійснюють як вищі органи державного аудиту (рахункові суди, рахункові палати, національні управління аудиту), так і уповноважені органи державного контролю в системі виконавчої влади [379].

Отже, за результатами огляду зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю можна зробити такі висновки:

1. Застосування програмно–цільового методу складання бюджету потребує адекватних механізмів оцінювання результативності виконання бюджетних програм на регулярній основі.

2. Оцінювання виконання бюджетних програм може здійснюватися в ході фінансового аудиту шляхом аналізу звітності про виконання програми та оцінки відповідних показників і критеріїв, які піддаються вимірюванню.

3. Дослідження економічності, ефективності та результативності виконання державних програм стратегічного характеру та діяльності органів управління потребує системних аналітичних підходів, що реалізуються через окремий вид контролю – аудит адміністративної діяльності.

4. На відміну від фінансового аудиту, предметом якого є кошти, аудит адміністративної діяльності зосереджується на питаннях, які мають ознаки

проблем або недосягнення запланованих цілей, та здійснюється з метою виявлення причин неефективної діяльності в державному секторі економіки.

5. В структурі органів державного контролю сектори фінансового аудиту та аудиту адміністративної діяльності функціонують автономно [412]. Обидва типи аудиту мають однаково важливе значення для організації ефективного державного фінансового контролю.

Останнім часом концепція оцінювання програм є однією з актуальним тем для дискусій на міжнародній арені. Відмічено, що оцінювання програм має цілі, які є ідентичними до цілей аудиту адміністративної діяльності, оскільки за його допомогою здійснюється аналіз зв'язків між цілями, ресурсами та результатами державних програм. У різних країнах для визначення аудиту адміністративної діяльності вживають поняття «аудит відповідності якості витраченим коштам», «аудит ефективності», «аудит результативності».

За визначенням Міжнародної організації вищих аудиторських установ (INTOSAI) аудит адміністративної діяльності – це аудит економічності, ефективності та результативності, з якими орган, що перевіряється, використовує ресурси при виконанні своїх обов'язків. Інакше кажучи, аудит адміністративної діяльності можна визначити як дослідження того, чи урядові міністерства роблять те, що потрібно, і роблять це в правильний та найдешевший спосіб. Цей вид аудиту можна проводити в будь–якому сегменті державного сектору: в центральному уряді, місцевих органах влади, різних урядових установах [309].

Відповідно до загальноприйнятих стандартів аудит адміністративної діяльності – це незалежне дослідження ефективності та результативності діяльності органів виконавчої влади і виконання державних програм з огляду на дотримання принципу економічності та з метою вдосконалення управління [379]. Складовими аудиту адміністративної діяльності є: аудит економічної діяльності у відповідності з ефективними управлінськими принципами та практикою, а також управлінською стратегією; аудит ефективності

використання людських, фінансових та інших ресурсів, включаючи перевірку інформаційних систем і оцінку виконання процедур, якими керуються об’єкти аудиту для виправлення виявлених недоліків; аудит результативності діяльності щодо досягнення об’єктом аудиту визначених цілей і оцінка фактичного впливу діяльності в зіставленні з очікуваним впливом.

Вивчення економічності, ефективності та результативності виконання державних програм і діяльності державних організацій пов’язане з пошуком відповідей на питання: чи відповідають вибрані внески найбільш економному використанню державних ресурсів; чи отримуємо найкращі послуги від доступних ресурсів; чи досягаються в повній мірі цілі стратегії; чи є ефект від реалізації цієї стратегії. Отже, аудит адміністративної діяльності базується на рішеннях, які визначають стратегію діяльності в державному секторі економіки. Даний вид аудиту фокусується на виконанні програм і здійсненні роботи, а не на витратах чи обліку та фінансовій звітності. В цьому розумінні оцінка програм може розглядатися як один з інструментів аудиту адміністративної діяльності [379].

Теоретичну основу аудиту адміністративної діяльності складають три терміни: економічність, ефективність, результативність. Вони є основними критеріями оцінки функціонування апарату управління органів влади. Основу адміністративної діяльності становлять: ефективність (efficiency) – це співвідношення між продуктом (товаром, послугою) та ресурсами, використаними для їх виробництва; економічність (economy) – це мінімізація вартості ресурсів, спрямованих на діяльність, з огляду на відповідну якість; результативність (effectiveness) – це результати в порівнянні з цілями, зіставлені з використаними для досягнення цих цілей ресурсами.

Для графічного зображення цих термінів доцільно використати модель «внесок–продукт» (рис. 2.4). Ця модель ґрунтується на припущенні, що види діяльності можна організувати в ланцюговий спосіб і визначити вплив один на одного.

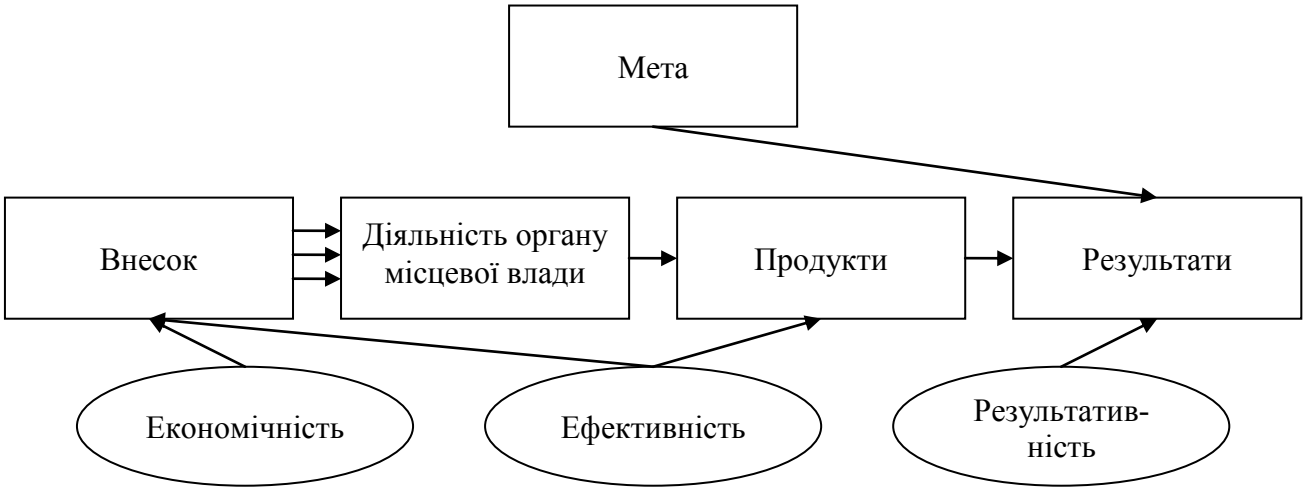

Рис. 2.4. Модель «внесок–продукт»

Джерело: Складено автором.

Аудит адміністративної діяльності здійснюється поетапно. Загалом він складається з процесів планування, аудиту (або оцінювання) та контролю за виконанням. Зокрема, етап планування містить кілька складових і завершується написанням робочого плану дослідження. В свою чергу, етап аудиту (оцінювання) можна розглядати як аналітичний, так і комунікативний процес. Під аналітичним процесом розуміється збір і аналіз даних, а підтримка активного діалогу з різними цільовими групами є основою ефективного комунікативного процесу. Зважаючи на те, що основна ціль аудиту адміністративної діяльності полягає в покращенні діяльності органів влади через реалізацію аудиторських рекомендацій, тому важливо на подальшому етапі здійснювати моніторинг процесу їх упровадження.

Характерна особливість аудиту адміністративної діяльності частково пояснюється різноманітністю і складністю пов’язаних з ним питань. Окрім спеціальних навиків і процедури планування, аудит адміністративної діяльності відрізняється від традиційної процедури аудиту необхідністю використання специфічних методів і підходів. У межах свого завдання адміністративний аудит повинен мати свободу вільного вивчення всіх видів діяльності уряду і висвітлювати різні аспекти економічності, ефективності та результативності.

Аудит адміністративної діяльності стосується аудиту економічності, ефективності та результативності і охоплює:

1) аудит економічності адміністративної діяльності згідно із виваженими адміністративними принципами і практикою та управлінськими заходами;

2) аудит ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів, враховуючи вивчення інформаційних систем, оцінку результатів виконання і заходи з моніторингу, а також процедури, що їх мають дотримуватися об'єкти аудиту, для усунення виявлених недоліків;

3) аудит ефективності діяльності у плані досягнення об'єктивності об'єкта аудиту та аудит фактичного впливу діяльності порівняно з передбачуваним впливом [8].

Аудит може поєднувати цілі аудиту фінансових звітів та аудиту адміністративної діяльності. У таких випадках класифікація конкретного виду аудиту залежатиме від основної мети цього аудиту.

Характерна особливість аудиту адміністративної діяльності частково пояснюється різноманітністю і складністю пов'язаних з ним питань. Окрім спеціальних навиків і процедури планування, аудит адміністративної діяльності відрізняється від традиційної процедури аудиту необхідністю використання специфічних методів і підходів. У межах свого офіційного завдання адміністративний аудит повинен мати свободу вільного вивчення усіх видів діяльності уряду та висвітлювати різні аспекти економічності, ефективності та результативності. Беручи до уваги те, що аудит адміністративної діяльності може бути відкритішим для оцінок та інтерпретацій, ніж аудит фінансових звітів, аудитор адміністративної діяльності, повинен приділяти особливу увагу забезпеченню незалежності, якості та об'єктивності звіту, який він готує.

Згідно з вищезазначеним, аудит адміністративної діяльності в основному пов'язаний з дослідженням економічності, ефективності та результативності.

Оцінка економічності як такої має на увазі формування думки про використання ресурсів (людських фінансових і матеріальних). Основне питання у політичному і соціальному контексті звучить так: чи були отримані, утримувалися і використовувалися ресурси економічно? *Чи забезпечують вибрані засоби найбільш – або принаймні зважене – економічне використання*

державних коштів? Економічність можна визначити лише за наявності виваженого критерію – або гарних аргументів – на користь таких дій.

Зокрема, аудит економічності охоплює:

- аудит економічності адміністративної діяльності згідно із виваженими адміністративними принципами і практикою та управлінськими заходами;
- аудит економічного використання ресурсів державними установами та підтримання пов'язаних з ними витрат на низькому рівні [8].

Ефективність пов'язана з економічністю, і, отже, найважливішим питанням є використання ресурсів [416]. Основне питання полягає в тому, чи були ресурси використані оптимально або задовільно, або чи можна було би отримати такі самі або подібні результати з точки зору якості та міжремонтного терміну експлуатації завдяки використання менших обсягів ресурсів. *Чи отримуємо найбільший результат з точки зору кількості та якості, в результаті витрат на виробництво і заходів?* Це питання стосується зв'язків між якістю та кількістю товарів і наданих послуг і заходами та вартістю ресурсів, які витрачені на їх виробництво для досягнення певних результатів.

Справді, будь–який висновок про ефективність як правило лише відносний. Неефективність стає безпосередньо видимою лише випадково. Висновок про ефективність можна сформулювати через порівняння з подібними видами діяльності, з іншими періодами або із стандартом, який офіційно прийняв об'єкт аудиту. Іноді застосовуються стандарти у формі найкращої практики. Оцінки ефективності можуть базуватися на умовах, які не пов'язані з конкретними стандартами, зокрема, коли діяльність наскільки складна, що стандарти просто відсутні. У таких випадках оцінки повинні базуватись на найкращій наявній інформації та аргументах і відповідати вимогам аналізу, здійснюваного в процесі аудиту. Більша частина усіх цих пересторог може розглядатись як замінники відсутності конкуренції у державних справах.

Концепція ефективності витрат передбачає спроможність або потенціал об'єкта аудиту, діяльності, програми або операції досягти певних результатів в

умовах розумної вартості. Аналізи ефективності витрат є дослідженнями зв'язків між вартістю проекту і результатами, які виражаються в одиницях собівартості. Ефективність витрат – це лише одна складова загальної оцінки ефективності, яка могла би також охоплювати, зокрема, аналіз часу, упродовж якого були досягнуті результати. Однак це не завжди збігається з оптимальними термінами з метою оптимізації впливу.

Аудит ефективності охоплює аспекти, як–от:

- ефективне використання людських, фінансових та інших ресурсів;
- ефективне управління, регулювання, організація та виконання стосовно державних програм, підприємств і діяльності;
- вчасне надання державних послуг;
- досягнення цілей державних програм в умовах ефективності витрат.

Ефективність – це по суті концепція досягнення мети. Вона стосується зв'язків між поставленими цілями, отриманими результатами і виконаними завданнями.

Аудит ефективної адміністративної діяльності може, наприклад:

- оцінювати відповідність, послідовність, прийнятність або доцільність цілей і засобів (правових, фінансових, тощо) нової або чинної програми уряду;
- оцінювати ефективність програм уряду та (або) окремих компонентів, тобто досягнення цілей;
- оцінювати, чи є видимі прямі або непрямі соціально–економічні впливи політики результатом цієї політики або інших причин;
- визначати фактори, які перешкоджають задовільному виконанню завдань або досягненню цілей;
- оцінювати повноту, дублювання, перекривання або несумісність з іншими пов'язаними програмами;
- оцінювати адекватність системи управлінського контролю для визначення, моніторингу та звітності стосовно ефективності програми;

- визначати відносну практичність альтернативних підходів, які забезпечують кращі результати діяльності, програми, заходів або не зважають на фактори, які перешкоджають ефективності діяльності, програми, заходу;
- визначають шляхи підвищення ефективності програм.

Аудит адміністративної діяльності сприяє підзвітності, розумінню і прозорості державного управління. Підзвітність державних органів влади означає відповідальність осіб, які керують державною програмою або міністерством, за ефективну реалізацію цієї програми або роботу міністерства. Своєю чергою підзвітність вимагає розуміння населенням діяльності, здійснюваної в рамках програми або діяльності міністерства. Аудит адміністративної діяльності – це спосіб розуміння реалізації і результатів різних видів діяльності уряду платниками податків, законодавцями, пересічними громадянами та засобами масової інформації.

Аудит адміністративної діяльності забезпечує надання достовірної, важливої, корисної і надійної інформації. Легітимність і відповідальність є важливими оцінками всієї діяльності уряду. Аудит адміністративної діяльності може бути внеском у зміцнення цих оцінок через надання достовірної інформації про економічність, ефективність і результативність програм уряду. Цьому сприяє незалежний аудит адміністративної діяльності від державних міністерств, чия діяльність підлягає аудиту.

Отже, можна визначити певні ідеї, які формують базу аудиту адміністративної діяльності. Першою відправною точкою є необхідність оцінки економічності, ефективності та результативності діяльності уряду і для цього необхідно здійснювати аудит, який, на відміну від фінансового аудиту, вивчає діяльність, надає надійну інформацію, виявляє проблеми тощо. Другою відправною точкою є роль зовнішнього аудитора, який представляє державні інтереси та може думати і діяти незалежно, щоб продемонструвати реальну ситуацію та піддати сумніву нинішні умови. Зрештою, важливе значення мають як нагляд, так і розуміння діяльності уряду. Відслідковуючи розвиток і взаємозв’язки між програмами та застосовуючи накопичені знання про

діяльність уряду, аудит адміністративної діяльності може сприяти вдосконаленню державного управління. В складних умовах недостачі ресурсів і суттєвої невизначеності аудит адміністративної діяльності є необхідністю.

2.2. Організаційні засади побудови системи державного фінансового контролю

На сьогоднішньому етапі державотворення світова практика свідчить, що ефективний державний фінансовий контроль – це найважливіша умова існування сильної держави та важливий фактор державного будівництва. Тому закономірно, що процеси щодо зміцнення державності, які відбуваються останніми роками, об'єктивно пов'язані з необхідністю підвищення ролі в цьому контексті всіх видів фінансового контролю, особливо державного [273].

На наш погляд, наукове визначення поняття «система державного фінансового контролю» має базуватися на принципах системного дослідження економічних явищ [273]. «Система – це множинність елементів, що знаходяться у відносинах і взаємозв'язках один з одним, яка є певною цілісністю, єдністю» [426]. «Система – комплекс елементів та їхніх властивостей, взаємодія між якими зумовлює появу якісно нової цілісності»[163]. Такі та інші визначення системи можна знайти в економічній літературі, зокрема енциклопедії.

Нині існує багато формальних визначень цього терміну, однак суть його, на нашу думку, полягає в тому, що система повинна розглядатись як цілісний комплекс взаємопов'язаних елементів, об'єднаних загальною метою і завданнями, та обов'язково враховувати такі моменти:

1) кожний елемент, який входить у систему, сам по собі може розглядатись як система, що складається з елементів іншого типу, тобто система, зазвичай, являє собою ієрархічну структуру [273];

2) взаємозв'язки між елементами системи можуть змінюватися в часі відповідно до виконання функцій, що покладені на ці елементи;

3) застосування системного підходу забезпечує досягнення бажаного ефекту та взаємного доповнення елементів;

4) забезпечення багатогранної взаємодії елементів через єдину спрямованість на досягнення стратегічної мети [120];

5) постійний розвиток елементів системи та зв'язків між ними, що надає дієвості елементам системи [120].

Необхідним є формування такої системи, яка могла б реагувати на чисельні проблеми ринкової економіки та державної фінансової політики й охоплювала б усі рівні економіки, була би цілісною, побудованою на єдиних методологічних і організаційних засадах. Нині здійснюється, з урахуванням накопиченого теоретичного та практичного досвіду, формування системи державного фінансового контролю, підвищення його дієвості й ефективності. Актуальність цієї проблеми полягає ще й в тому, що її вирішення сприятиме успіху адміністративної реформи, яка проводитиметься в державі. Крім цього, створення чіткої системи державного фінансового контролю, визначення місця та ролі органів державного фінансового контролю в єдиній його системі, загальних принципів і механізмів їх організації та функціонування має забезпечити уніфікацію і узгодженість контролю державних фінансів [273].

Вирішення складних питань побудови системи державного фінансового контролю потребує використання зарубіжного досвіду, де враховані загальні підходи і принципи побудови таких систем, розроблено та застосовується системний підхід до визначення їхніх елементів, сформовані стандарти здійснення контрольно–аналітичних і експертних заходів, оцінки та надання їх результатів.

Лише з урахуванням цих суттєвих моментів і напрацьованого досвіду система державного фінансового контролю повинна стати єдиною та цілісною, адже її побудову визначають принцип єдності бюджетної системи, єдині законодавчі норми, принципи і вимоги функціонування, чітке розмежування

функцій та повноважень органів фінансового контролю, спрямованих на вирішення завдань щодо контролю державних і місцевих фінансів.

При такому підході на кожному рівні реалізації державного фінансового контролю можуть діяти всі існуючі нині контролюючі органи при чіткому визначенні їхніх функцій, а системність зовсім не передбачає жорстку вертикальну структуру [273]. Надмірна монолітність системи не дозволить оперативно реагувати на чисельні зміни ринкових відносин[128].

Формування єдиної системи державного фінансового контролю, на наш погляд, не можливе без урахування як діючої законодавчої та нормативно–правової бази, так і напрацьованих пропозицій щодо: формування та зміцнення незалежного фінансового контролю, правових основ його здійснення, структури й організації; формування єдиної системи державного фінансового контролю у відповідності до мети її створення; законодавчого визнання Рахункової палати України вищим органом державного фінансового контролю з наданням повноважень координаційного центру в системі органів фінансового контролю; розмежування повноважень органів державного фінансового контролю при проведенні контрольно–ревізійної та експертно–аналітичної діяльності; вдосконалення і координації діяльності контролюючих органів у єдиній системі державного фінансового контролю.

Аналізуючи проблеми, які можуть виникнути в процесі створення і побудови єдиної системи державного фінансового контролю, слід звернути особливу увагу на неврегульованість нормативно–правового забезпечення, недостатність наукового, методичного й інформаційного забезпечення державного фінансового контролю, відсутність системного підходу до кадрового, матеріально–технічного та фінансового забезпечення.

Вирішення цих питань потребує розв’язання взаємопов’язаних завдань, зокрема:

1) законодавчого визначення поняття «єдина система державного фінансового контролю» та розробки і затвердження єдиної концепції її розвитку;

2) приведення у відповідність нормативно–правової бази державного фінансового контролю;

3) вивчення і узагальнення зарубіжного досвіду та його адаптації до вітчизняної практики;

4) формування нових і вдосконалення діючих форм та методів контролю, приведення методологічної і методичної бази державного фінансового контролю до умов сьогодення з урахуванням досягнень науки та техніки;

5) впровадження інформаційних технологій з метою підвищення інформаційної взаємодії контролюючих органів, а також розробки механізму взаємодії органів законодавчої та виконавчої влади як на державному, так і на регіональному рівнях;

6) запровадження механізмів оцінки ефективності та якості державного фінансового контролю [273].

Таким чином, при формуванні єдиної системи державного фінансового контролю основними мають стати такі складові: сукупність органів державного фінансового контролю; взаємовідносини між цими органами й органами державної влади; встановлення ієрархії контролюючих органів; перелік об’єктів контролю; визначення підконтрольних суб’єктів; перелік інструментарію (форм, методів, засобів тощо), які можуть бути застосовані конкретними суб’єктами контролю; права, обов’язки, відповідальність суб’єктів контролю і підконтрольних об’єктів [273].

З урахуванням вищенаведеного, виникає необхідність упорядкування цих складових у певну, чітко вивірену систему, закріплення цієї системи в законодавчих і інших нормативно–правових актах, а це, в свою чергу, ставить питання про необхідність визначення концептуальних підходів до побудови єдиної системи державного фінансового контролю [275].

На думку Голованя М.М., стрижнем концепції створення єдиної системи державного фінансового контролю має стати розподіл останнього на парламентський та урядовий [124]. Але, на наш погляд, це дуже спрощений підхід до формування концепції, який не в повній мірі розкриває суть системи державного фінансового контролю.

Заслуговує на увагу думка В. Симоненка, О. Барановського, П. Петренка, що «концепція покликана визначити чітку стратегію організації дієвого фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, за законністю використання бюджетних коштів та ефективністю розпорядження державною власністю з обов'язковим встановленням основних принципів і механізмів забезпечення належної взаємодії між усіма органами, які здійснюють державний фінансовий контроль»[389].

Актуальність і основне призначення концепції – бути базою для системного вирішення проблем державного фінансового контролю, стати теоретичною та методологічною основою контролю і формувати вимоги до законодавчої бази, до державної політики в сфері фінансового контролю. Це обумовлено тим, що:

1) відсутня концепція, в якій би було визначено органи державного фінансового контролю, їхні функції та повноваження, є однією з причин неприйняття закону про державний фінансовий контроль;

2) концепція єдиної системи державного фінансового контролю має стати основою для вирішення актуальних проблем у сфері державного фінансового контролю. Ігнорування концептуальних питань, як свідчить досвід, не є абсолютною перепоною при вирішенні конкретних проблем, але суттєво перешкоджає і гальмує прийняттю рішень. Отже, рішення, що не базуються на єдиній концепції, мають значні шанси бути несистемними, непослідовними або суперечливими [274].

Важливим моментом для розуміння суті єдиної системи державного фінансового контролю є визначення її завдань і цілей, що повинно бути відображено в концепції. Тобто, концепція має стати підґрунтям для керівників органів зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю при розробці перспективних напрямків їх розвитку [274].

З урахуванням вищезазначеного, концепція єдиної системи має стати основою для створення раціональної та ефективної системи державного фінансового контролю, здатної гарантувати кардинальне посилення контролю за бюджетними коштами, в тому числі попередження фінансових порушень у сфері економіки, підвищення ефективності та дієвості діяльності контролюючих органів [273].

При проведенні єдиної фінансової, бюджетної, грошової, податкової, валютної та інвестиційної політики державою якраз і проявляється головна мета побудови єдиної системи державного фінансового контролю, що полягає в забезпеченні законності й ефективності фінансової діяльності держави, національної безпеки держави шляхом захисту її фінансових інтересів, недопущення нецільового та незаконного використання державних коштів [273].

Виходячи з цього, державний фінансовий контроль повинен передбачати і забезпечувати виконання наступних завдань: організацію та здійснення контролю за своєчасним виконанням дохідних і видаткових статей державного та місцевих бюджетів; оцінку обґрунтованості дохідних і витратних статей державного бюджету та державних цільових фондів; оцінку ефективності і доцільності витрачання державних коштів; забезпечення дотримання правил здійснення операцій з валютою та валютними цінностями; попередження правопорушень у фінансовій сфері; забезпечення фінансової безпеки держави; контроль за виконанням міжнародних фінансових зобов’язань держави, станом державного боргу; контроль за дотриманням бюджетного, податкового, митного, валютного законодавства; оцінку ефективності діяльності головних розпорядників бюджетних коштів щодо використання державних коштів; аналіз

виявлених відхилень від установлених показників державного бюджету і підготовку пропозицій, що спрямовані на їх усунення; фінансову експертизу проектів законів, що передбачають витрати бюджетних коштів чи впливають на формування та використання цих коштів тощо [273].

Крім цього, важливою особливістю при розробці концепції має стати чіткий розподіл державного фінансового контролю на внутрішній і зовнішній, визначення їхніх цілей та завдань, функцій, повноважень, що дозволить сформувати цілісну систему державного фінансового контролю. З урахуванням цього, єдина система державного фінансового контролю не повинна мати багаторівневу співпідпорядкованість й ієрархічну замкнутість [22]. З метою недопущення дублювання при здійсненні контролю за законністю надходження та витрачання державних коштів, необхідно методологічно обґрунтовано розмежувати основні контрольні функції відповідних органів державного фінансового контролю [273].

Особливу увагу в концепції має бути приділено визначенню статусу Рахункової палати України з урахуванням положень Лімської декларації керівних принципів аудиту. При цьому її функції та сфера діяльності мають концептуально відрізнятися від завдань інших державних органів фінансового контролю. Окрім того, важливою сферою діяльності Рахункової палати України має стати попередній фінансовий контроль усіх найбільш важливих законодавчих актів з питань економіки, фінансів, фінансової безпеки держави [273].

Важливим для вирішення в межах концепції є питання розробки методології та правової бази державного фінансового контролю. Нині в законодавстві фактично відсутня чітка термінологічна визначеність таких понять, як неекономне, незаконне, неефективне використання бюджетних коштів, неефективне розпорядження державною власністю або несвоєчасне, неповне фінансування. Логічним є законодавчо чітко прописати ці поняття, визначити, які з них і в яких випадках повинні застосовуватися, при цьому вони мають бути єдині на всіх рівнях управління [273].

Отже, розробка концепції потребує вирішення на загальнодержавному рівні питань, пов'язаних зі створенням відповідної методологічної, нормативно–правової бази державного фінансового контролю, його сучасного інформаційного та матеріально–технічного забезпечення [273].

Аналіз організаційних змін, що відбулися в сфері державного фінансового контролю за останній період, дозволяє відзначити декілька загальних тенденцій [275]. По–перше, відбулися розподіл і поглиблення контрольних функцій та повноважень. Це знайшло відображення в створенні спеціалізованих контролюючих органів, розширенні сфер фінансового контролю, визначенні та законодавчому закріпленні форм і методів проведення контрольних заходів, прав та обов'язків сторін. По–друге, державний відомчий і внутрішній фінансовий контроль почали різко скорочуватися та практично перейшли в форму внутрішнього контролю, що здійснюється формально в рамках системи бухгалтерського обліку. Такі зміни в системі контролю, не дивлячись на деякі переваги, багато в чому послабили державний фінансовий контроль. Головний недолік проявився в розпаді загальної системи державного фінансового контролю на окремі функції, що призвело до відсутності об'єктивної оцінки діяльності державних контролюючих органів, аналізу досягнутих ними кінцевих результатів [273].

На думку І. Іванової, «після здобуття незалежності Україна досягла позитивних зрушень у розвитку своєї системи фінансового контролю. Проте теперішня система контролю розвивається дещо стихійно. При створенні органів контролю не була використана можливість перегляду усієї системи фінансового управління й контролю в цілому і здійснення необхідних реформ у цій сфері. Внаслідок нескоординованої трансформації система фінансового контролю досі витрачає непропорційно великі ресурси на своє утримання, зберігає багато рис пострадянського періоду, особливо в організаційно–функціональній структурі, методах роботи органів контролю, а тому є морально

застарілою і фактично не забезпечує необхідного прогресу у стабілізації фінансово–бюджетної дисципліни в державі» [185].

Зростання кількості порушень у витрачанні державних коштів, обсягу недоотриманих надходжень до бюджетів усіх рівнів засвідчує, що багаточисельні, проте несистемно пов'язані, державні контролюючі органи незначним чином впливають на стан порядку та фінансової дисципліни в державі. Розрізнена система органів державного фінансового контролю, відсутність координованості в їхній діяльності не дозволяє оптимізувати контроль за надходженням, витрачанням і збереженням державних коштів, а це, в свою чергу, сприяє розширенню кримінальних проявів у всіх галузях економіки, її тінізації, росту дефіциту бюджету, державного боргу тощо [273].

Єдина система державного фінансового контролю може бути дієвою та ефективною тільки за умови, що на всіх рівнях управління економікою будуть діяти спеціальні контролюючі органи, що здатні не тільки кваліфіковано здійснювати контрольні заходи, а й об'єднати навколо себе інші органи, що мають контрольні повноваження, і забезпечити необхідний розподіл завдань і співпрацю між ними. Тобто, ефективність та дієвість єдиної системи державного фінансового контролю залежить від успішного вирішення питання щодо побудови її організаційної структури, яка повинна бути оптимальною для теперішнього розвитку держави та достатньо мобільною для подальшої її модифікації. У багатьох наукових дослідженнях по–різному розкривається зміст організаційної структури системи державного фінансового контролю [273].

Зокрема, на думку І. Іванової, система державного фінансового контролю в Україні може включати кілька складових [186]. Так, зовнішній незалежний фінансовий контроль за надходженнями до бюджетів усіх рівнів та витрачанням коштів державного, місцевих бюджетів і трансфертів повинен здійснюватися єдиним контролюючим органом – Рахунковою палатою та її регіональними представниками [274]. Натомість, внутрішній фінансовий

контроль у частині контролю за своєчасними та в повному обсязі надходженнями податків, зборів до бюджетів усіх рівнів – Державними податковою та митною службами, а також іншими вповноваженими органами влади; в частині витрачання коштів державного бюджету – внутрішніми службами аудиту в складі центральних органів виконавчої влади й аудиторами в бюджетних установах; у частині витрачання коштів місцевих бюджетів і трансфертів з місцевих бюджетів – внутрішніми службами аудиту в складі місцевих органів влади й аудиторами в бюджетних установах; у частині контролю за використанням трансфертів з державного бюджету місцевими бюджетами – вповноваженими представниками Міністерства фінансів [186].

На практиці, єдина система державного фінансового контролю має органічно поєднувати державний зовнішній і внутрішній контроль, що забезпечить координацію діяльності всіх контролюючих органів, сприятиме вдосконаленню правового забезпечення та методичного й аналітичного потенціалу контрольної діяльності [389].

Заслуговує на увагу позиція В. Мельничука, який наголошує, що «система дійового державного фінансового контролю складається з двох однаково важливих частин: внутрішнього (урядового) державного фінансового контролю (Мінфін, Держфінінспекція, Держказначейство, ДФСУ тощо) та зовнішнього – незалежного державного фінансового контролю і державного аудиту (Рахункова палата)» [260]. Тим самим автор поділяє точку зору, згідно з якою «щоб гармонізувати діючу систему державного фінансового контролю, потрібно чітко розмежувати функції зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю та відповідно закріпити це на законодавчому рівні, визначити методи і процедури його здійснення та запровадити їх на практиці»[274].

Зарубіжний досвід організації держаного контролю свідчить, що важливою його ланкою в усіх демократичних країнах вважається орган незалежного фінансового контролю, який формується законодавчою гілкою влади (США, Великобританія, Канада, Швеція, Австрія, Німеччина, Франція та

Угорщина). Крім цього, в більшості країн світу діє система контролю органів виконавчої влади. В США діє система інспекторських служб у федеральних міністерствах і відомствах, Адміністративно–бюджетне управління при Президенті США, у Великобританії – Комітет суспільних рахунків при уряді, в Німеччині – Федеральне фінансове відомство [274].

Внутрішній контроль, як правило, здійснюють урядові контрольно–ревізійні системи. Це міністерства фінансів у Німеччині, Канаді, Японії, Швеції, Польщі, Угорщині. Міністерства фінансів під назвою Державних казначейств функціонують у США та Великобританії, Міністерство фінансів, економіки і промисловості – у Франції. Є країни, де в системі виконавчої влади функціонує декілька фінансово–контролюючих відомств [213].

Разом з тим, важливо відмітити те, що парламентські, президентські й урядові контрольно–ревізійні системи в розвинених країнах функціонують паралельно, але в тісному зв’язку між собою, не втручаючись в компетенції один одного [275].

В організації держаного фінансового контролю у зарубіжних країнах, в практиці його здійснення є багато раціонального, що можливо використовувати в Україні та, узагальнюючи їхній досвід, можна констатувати, що організаційна структура державного фінансового контролю має такий вигляд:

1) вищий орган державного фінансового контролю, який підпорядковується парламенту та контролює витрачання коштів державного бюджету;

2) державні контрольно–ревізійні підрозділи міністерств і відомств, які підпорядковуються як вищому органу державного фінансового контролю, так і відповідному міністерству або відомству та здійснюють контроль за правильністю витрачання державних коштів [423];

3) податкове відомство, яке контролює надходження коштів до державного бюджету [423].

Аналіз існуючих положень сутності організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю свідчить, що її формування є

складним процесом, який потребує вирішення ряду аналітичних і методологічних питань і передбачає наступні етапи: розробка нормативно–правових актів про єдину систему державного фінансового контролю; документальне закріплення у відповідних нормативно–правових актах завдань, функцій, прав і відповідальності для кожного контролюючого органу в єдиній системі державного фінансового контролю; визначення механізму взаємодії контролюючих органів у єдиній системі державного фінансового контролю; чітке визначення мети й основних завдань, для вирішення яких формується система органів державного фінансового контролю [275].

Однією з важливих умов формування такої структури є розвиток системи органів внутрішнього державного фінансового контролю та наявність у структурі єдиної системи органів, що виконують функції зовнішнього контролю [275]. Враховуючи, що сьогодні в Україні діє система відносно самостійних органів контролю, створення єдиного вищого органу державного контролю, який би став координаційним і єдиним методологічним центром, є досить важливим питанням і потребує конституційного та законодавчого закріплення.

У сучасних умовах, виходячи з існуючої системи контролюючих органів, передбачаючи її реформування і вдосконалення, організаційно–структурна основа єдиної системи державного фінансового контролю має включати, в першу чергу, контролюючі органи, які згідно з існуючими нормативно–правовими актами здійснюють контроль, як основний вид діяльності, – це Рахункова палата, Держфінінспекція, контрольно–ревізійний апарат центральних органів виконавчої влади, фінансові органи регіонального рівня та всі інші державні органи, які законодавчо наділені контрольними функціями як складовою частиною своїх безпосередньо управлінських обов’язків [275].

Досить важливим питанням побудови організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю є її інформаційне та програмне забезпечення. На сьогодні в Україні відсутній єдиний інформаційний центр органів державного фінансового контролю та має місце організаційна

розпорошеність наявних інформаційних ресурсів в цих органах; невідповідність складу та наповнення інформаційних ресурсів сучасним вимогам до організації роботи контролюючих органів; відсутність єдиної системи класифікації та кодування інформації; відсутність нормативно–правового забезпечення; методологічна неузгодженість процесів обміну інформацією [273].

На нашу думку, на заваді створенню ефективної системи електронного обміну інформацією між органами державного фінансового контролю та іншими органами виконавчої влади стало використання ними різних, неадаптованих один до одного програмних продуктів і наявність міжвідомчого бар'єру щодо обміну інформацією як на центральному, так і на місцевому рівнях. Враховуючи все вищезазначене, вважаємо за доцільне створення єдиної державної інформаційно–аналітичної системи державного фінансового контролю, як складової організаційної структури єдиної системи державного фінансового контролю [273].

Крім того, як зазначалося вище, система державного фінансового контролю в Україні не має належного наукового та кадрового забезпечення в частині впровадження в практику сучасного вітчизняного та зарубіжного досвіду роботи в сфері фінансового контролю і аудиту, що обумовлено відсутністю спеціалізованого вищого та наукового навчального закладу, призначеного для задоволення потреб системи державного фінансового контролю в системних наукових і методичних розробках, підготовці та підвищенні кваліфікації відповідних кадрів. А це, в свою чергу, ставить питання про необхідність включення в організаційну структуру єдиної системи державного фінансового контролю науково–дослідних і вищих навчальних закладів [273].

З урахуванням цього, на нашу думку, організаційна структура єдиної системи державного фінансового контролю може мати вигляд, представлений на рисунку 2.5.

Рис. 2.5. Склад єдиної системи державного фінансового контролю
Джерело: Складено автором.

Отже, підсумовуючи вищенаведене, контроль як завершальна стадія циклу управління водночас є й «предтечею» його нового циклу. Без цього безперервний цикл «розірветься», тобто управління як такого не буде. Нині в Україні створено та функціонує безліч державних органів і служб фінансового контролю. Серед них органи Казначейства, Держфінінспекції, Міністерство фінансів, податкові й митні, контролюючі органи головних розпорядників бюджетних коштів, Національний банк України та його територіальні органи, Рахункова палата України. Проте, треба визнати, що чітке розмежування завдань, повноважень між ними поки що відсутнє. Немає й ясності в питанні взаємодії всіх контролюючих органів як між собою, так і з інститутом аудиту, який оперує поза системою державного фінансового контролю.

Необхідною умовою вступу будь–якої країни до Європейської співдружності є наявність у ній незалежного від державних гілок влади

державного органу фінансового контролю. Недооцінка чи недостатнє розуміння пріоритетних функцій Рахункової палати, відсутність координації діяльності контролюючих органів, єдиної інформаційної та методологічної бази значною мірою знижують ефективність спільної роботи.

У передових європейських країнах також функціонує чимало контролюючих структур з розподілом прав та обов'язків, підпорядкованістю різноманітним гілкам влади тощо. Цілковитої аналогії немає в жодній країні, оскільки ці держоргани формувалися багато десятиліть у конкретних історичних умовах. Але, і це головне, всі вони діють у системі, визначеній законодавством [174].

Цілком закономірно, не йдеться про пряме перенесення зарубіжного досвіду на український ґрунт, але знання шляхів розвитку державного фінансового контролю в країнах, які, принаймні в цій сфері, можуть бути для нас зразком, вивчення їхніх досягнень і помилок, поза сумнівом, допоможе на нашому власному шляху до цивілізованого ринку та фінансового правопорядку.

Для цього необхідно розробити та прийняти закон про основи державного фінансового контролю в Україні. Нині у Верховній Раді зареєстровано близько десятка законопроектів на цю тему, проте ці спроби не мають і не матимуть успіху, передусім, через відсутність концепції, де було б визначено не лише органи державного контролю, а й їхні функції та повноваження. Отже, в першу чергу потрібний програмний документ концептуального характеру з визначенням методологічних засад формування і функціонування єдиної системи державного фінансового контролю.

2.3. Розвиток законодавчого та нормативного забезпечення державного фінансового контролю

Своєрідність державних фінансів перехідного періоду, їх глибока внутрішня суперечливість, незавершеність процесів переходу від економіки одного типу до економіки зовсім іншого типу проявляються у державному

фінансовому контролі. Це зумовлено його об'єктивною роллю в реалізації державної фінансової політики, його складністю і всеохоплюючим характером. Різними своїми сторонами державний фінансовий контроль так чи інакше зачіпає інтереси практично кожного громадянина і всіх без винятку юридичних осіб [226].

Державний фінансовий контроль є однією із завершальних стадій управління фінансами [417]. Водночас він є необхідною умовою ефективності управління фінансовими відносинами в цілому. Складність розуміння фінансового контролю зумовлена складністю самих фінансів. Так само, як фінанси є основою суспільної діяльності в будь–якій сфері і водночас відображають її матеріальну результативність, так і державний фінансовий контроль виступає в ролі свого роду лакмусового папірця, з допомогою якого зримо проявляється весь процес руху фінансових ресурсів, починаючи зі стадії їх формування, що необхідно для початку здійснення діяльності в будь–якій сфері публічного життя, і завершуючи одержанням фінансових результатів цієї діяльності [226].

Основним міжнародним нормативним документом у сфері державного фінансового контролю є Декларація про керівні принципи фінансового контролю, яка була прийнята в жовтні 1977 року на IX конгресі INTOSAI – міжнародної організації вищих органів фінансового контролю, що діє під егідою ООН і об'єднує Незалежні державні органи фінансового контролю 174 країн світу, – у місті Ліма (Лімська декларація). У декларації йдеться про компіляцію та систематизацію загальноприйнятих основних принципів контролю за державними фінансами. Вона являє собою базовий, принциповий документ, що враховує різні системи фінансового контролю (а саме: монократичну та колегіальну), різне розуміння місця фінансового контролю в системі державних функцій і гілок влади, а також різні рівні розвитку, яких фінансовий контроль досяг в окремих регіонах [143]. Хоча Лімська декларація, з точки зору міжнародного права, не має обов'язкового характеру, не можна недооцінювати її вплив на розвиток вищих органів фінансового контролю в окремих країнах [226].

Принципи фінансового контролю зафіксовано в Лімській декларації керівних принципів контролю. Це, зокрема, такі принципи:

- незалежність фінансового контролю як невід'ємного атрибуту демократії та обов'язкового елемента управління фінансовими ресурсами [273];
- законодавче закріплення незалежності органів фінансового контролю;
- визначення необхідності здійснення попереднього контролю та контролю за фактичними плодами;
- наявність внутрішнього та зовнішнього контролю як обов'язкової умови існування фінансового контролю;
- гласність і відкритість органів контролю з обов'язковою вимогою дотримання комерційної чи іншої таємниці що захищається законом.

У Лімській декларації зазначається, що контроль державних фінансів не є самоціллю, він виступає обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами, що дозволило 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 [238].

Крім цього у Декларації мова йшла не про розробку нових напрямків контролю, а про компіляцію і систематизацію загальноприйнятих основних принципів контролю за державними фінансами. Вона являє собою основний, принциповий документ, що враховує різні системи фінансового контролю (а саме монократичну та колегіальну), розходження в місці фінансового контролю в системі державних функцій і гілок влади, а також різні рівні розвитку, яких фінансовий контроль досяг в окремих регіонах [226]. Хоча Лімська Декларація з погляду міжнародного права не має обов'язкового характеру, не можна недооцінювати її вплив на розвиток вищих органів фінансового контролю в окремих країнах [385]. Декларація визнана мірилом ефективності фінансового контролю і тому вона була взята за основу в порівняльному дослідженні.

Конституція української держави відіграє важливу роль в організації фінансового контролю, яка визначає повноваження у сфері фінансового контролю Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Рахункової палати тощо. Однак, криза фінансового законодавства ускладнює проблему нормального функціонування фінансової системи держави, а отже, і здійснення фінансового контролю.

Розглядаючи конституційні норми, особливу увагу слід приділити окремим статтям, зокрема:

- в статтях 13, 41, 116 Конституції України закріплені принципові положення, що стосуються відносин власності в нашій країні;
- стаття 67 передбачає обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом;
- відповідно до статті 85 контроль за виконанням державного бюджету України здійснює Верховна Рада України;
- статтею 85 також передбачено здійснення контролю Верховною Радою за діяльністю Кабінету Міністрів України;
- відповідно до статті 98 контроль за надходженням та використанням коштів державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата;
- Кабінет Міністрів України забезпечує виконання затвердженого Верховною Радою України державного бюджету України;
- територіальні громади села, селища, міста безпосередньо, або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, яке є в комунальній власності, затверджують бюджети відповідних адміністративно–територіальних одиниць і контролюють їх виконання, здійснюють контроль за їх діяльністю (стаття 143).

Нині особливе місце в правовому регулюванні відносин щодо державного фінансового контролю займає Закон України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 р. № 315/96–ВР, оскільки зазначений Закон визначає правові основи діяльності самостійного контрольного органу, який діє незалежно від будь–

яких інших органів держави, утворений і підзвітний Верховній Раді України. Окрім цього, передбачено, що Рахункова палата здійснює контроль на засадах законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності. Те, що в цьому законі визначені принципи здійснення контролю, дуже суттєво, оскільки в жодному законодавчому документі немає методологічних та засадних положень щодо державного фінансового контролю в Україні. На жаль, загальні положення і в цьому законі обмежуються лише визначенням принципів контролю та завданнями Рахункової палати.

Рахункова палата є державним конституційним органом спеціальної юрисдикції, незалежним від інших органів державної влади України і відповідно до закону здійснює три групи функцій: контрольні, аналітичні та експертні.

Принципова відмінність Рахункової палати від інших контролюючих органів, які існували в Україні, полягає в тому, що вона сформована представницькою владою для контролю за використанням виконавчою владою коштів платників податків, залишаючись одночасно незалежною від осіб та установ. Яким доручено розпоряджання цими коштами.

Таким чином, Рахункова палата є органом зовнішнього фінансового контролю, на відміну від органів контролю відомчого – внутрішнього.

Разом з тим, по багатьох напрямах Рахункова палата має спільні об'єкти контролю з Державною фінансовою інспекцією України, але загалом сфера застосування її повноважень значно ширша, вона поширюється на Верховну Раду, Національний банк України, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна, органи виконавчої влади, усі державні органи і установи, створені згідно із законодавством України.

Аналіз ч. 4 ст. 6 та ст. 21 Закону України "Про Рахункову палату" дозволяє зробити висновок, що, хоча Рахункова палата і не визначається в Законі як "вищий" орган фінансового контролю, фактично вона таким є, тому, доцільно, щоб Закон "Про Рахункову палату" відповідав принципам Лімської Декларації. Зважаючи на вищевикладене, необхідно проаналізувати Закон

України «Про Рахункову палату», щоб з'ясувати, наскільки принципи Лімської Декларації враховуються на законодавчому рівні в Україні. А питання про те, чи завжди практичне здійснення фінансового контролю відповідає принципам Лімської Декларації, вимагає окремого дослідження (див. Додаток 1).

Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що Закон України "Про Рахункову палату" в значній мірі відповідає принципам, викладеним в Лімській Декларації, хоча деякі положення Декларації не відображені у зазначеному законі, а окремі статті Закону суперечать принципам Декларації (зокрема, положення щодо планування діяльності Рахункової палати).

Головним з цих протиріч є той факт, що більше як у 170 країн – членів INTOSAI головні органи фінансового контролю, в тому числі й Рахункова палата Російської Федерації, контролюють як видаткову, так й дохідну частини своїх бюджетів і тільки Рахункова палата України не допущена до контролю за дохідною частиною Державного бюджету країни.

Президент України 28 грудня 1996 року звернувся до Конституційного Суду України з конституційним поданням щодо відповідності Конституції України Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України». Розглянувши подання, Конституційний Суд ухвалив рішення від 23 грудня 1997 року № 7–зп, яким визнав деякі положення цього закону неконституційними, а саме:

- визначення Рахункової палати як органу «вищого державного фінансово–економічного» контролю;
- повноваження щодо організації і здійснення контролю за виконанням доходної частини Державного бюджету України;
- повноваження з контролю за «надходженням до Державного бюджету України коштів, отриманих від розпорядження державним майном, що є об'єктом права державної власності».

Положення закону не дозволяли Рахунковій палаті повною мірою здійснювати контроль за виконанням державного бюджету як цілісного процесу, оскільки залишали поза цим контролем доходну частину бюджету, що

є невід'ємною складовою бюджетного процесу в державі. Виправити це становище можна було лише шляхом внесення відповідних змін до Конституції України з подальшим доопрацюванням Закону України «Про Рахункову палату» [135].

17 січня 2002 року на другій сесії четвертого скликання народні депутати України конституційною більшістю (300 голосів – «за») вперше в історії українського парламентаризму ухвалили Закон України «Про внесення змін до ст. 98 Конституції України», згідно з яким «Парламентський контроль за формуванням та виконанням Державного бюджету України та місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій… від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата України».

Отже, згідно з прийнятою Парламентом поправкою до ст. 98 Конституції України Рахункова палата отримала право контролювати не лише використання бюджетних коштів, але й формування доходної частини державного та місцевих бюджетів в частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади. Проте Президент України повторно наклав «вето» до прийнятої Верховною Радою України поправки до Конституції.

8 грудня 2004 року Верховна Рада України прийняла Закон України № 2222–IУ «Про внесення змін до Конституції України», яким стаття 98 Конституції України викладена у такій редакції:

«Стаття 98. Контроль від імені Верховної Ради України за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням здійснює Рахункова палата».

Таким чином, нова редакція ст. 98 Конституції України розширила повноваження Рахункової палати щодо контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України та їх використанням. Відповідно до умов набрання чинності Законом України № 2222–IV нова редакція ст. 98 Конституції України набрала чинність з 1 січня 2006 року.

Рішенням Конституційного Суду України 30 вересня 2010 року №20–рп/2010 у справі за конституційним поданням 252 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про внесення змін до Конституції України» від 8 грудня 2004 року № 2222–IV (справа про додержання процедури внесення змін до Конституції України), визнано таким, що не відповідає Конституції України (є неконституційним), Закон України «Про внесення змін до Конституції України» від 8 грудня 2004 року № 2222–IV у зв'язку з порушенням конституційної процедури його розгляду та прийняття.

У зв'язку з цим, згідно редакції статті 98 Конституції України від 8 грудня 2004 року № 2222–IV, питання контролю за надходженням коштів до Державного бюджету вилучено з повноважень Рахункової палати.

Таке положення обумовлює протиріччя цього закону зі статтею 20 Лімської декларації, яка стверджує, що:

«Вищий орган фінансового контролю повинен бути уповноважений здійснювати максимально широку перевірку сплати податків і в ході перевірки переглядати особисті досьє про сплату податків».

Зміни, які стосувалися Бюджетного кодексу України пов'язані з втратою Рахунковою палатою повноважень в частині здійснення контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України.

Статтею 62 «Розгляд річного звіту про виконання закону про Державний бюджет України» на Рахункову палату покладається підготовка та подання до Верховної Ради України висновків лише про використання коштів Державного бюджету України.

Зокрема, у статті 110 Бюджетного кодексу України «Участь Рахункової палати у здійсненні контролю у бюджетному процесі» виключено повноваження щодо здійснення контролю за надходженням коштів до Державного бюджету України.

Крім того, зміни до ст. 110 Бюджетного кодексу України відповідали нормам, які містяться у Законі України «Про Рахункову палату» (ст. ст. 2, 6, 16,

22), згідно із яким Рахункова палата вже наділена відповідними повноваженнями. При цьому у свій час Закон України передбачає виключення положень щодо повноважень зі здійснення Рахунковою палатою контролю за:

- утворенням державного боргу;
- ефективністю управління коштами Державного бюджету України;
- використанням бюджетних коштів місцевих бюджетів у частині трансфертів, які надаються з державного бюджету.

При цьому, слід взяти до уваги, що виключені положення статті 110 Бюджетного кодексу України відповідали нормам, які містяться у Законі України «Про Рахункову палату» (ст. ст. 2, 6, 16, 22), згідно із яким Рахункова палата вже наділена відповідними повноваженнями. При цьому у свій час Закон України «Про Рахункову палату» був предметом розгляду Конституційного Суду України і своїм рішенням від 23 грудня 1997 року №7–рп (справа про Рахункову палату) на предмет конституційності Закону України «Про Рахункову палату» Конституційним Судом України визнано наведені норми цього Закону конституційними.

Вважаємо, що виключення наведених положень статті 110 Бюджетного кодексу України ускладнить виконання Рахунковою палатою своїх законних повноважень.

Зважаючи на відсутність у бюджетному законодавстві визначення поняття «збиток, заподіяний державі» та його кваліфікації, невизначеність розмежування і взаємозв'язку збитку з неефективним, нецільовим і незаконним використанням бюджетних коштів, констатуємо, що зазначене негативно відображається на результатах діяльності контролюючих служб [135].

На наш погляд, варто внести зміни до законодавства щодо встановлення відповідальності посадових осіб за заподіяну державі шкоду у разі незаконного використання бюджетних коштів та ресурсів [22]. Законом слід обов'язково надати право представникам контролюючих органів виступати в судах задля захисту державних інтересів, і в процесуальному порядку доводити факт завдання державі збитків та підраховувати фактичний розмір заподіяної шкоди.

Контроль сплати податків пов'язаний в основному з перевіркою її законності і правильності; однак під час перевірки застосування законів про оподатковування повинні перевірятися також економічна ефективність і організація роботи податкових служб, а також фактичний збір запланованих надходжень до бюджету і в міру потреби пропонуватися законодавчим органам пропозиції щодо вдосконалення відповідного законодавства.

Таким чином, Рахункова палата України, не контролюючи роботу ДФСУ згідно чинного законодавства, не має можливості здійснювати широку перевірку сплати податків, її законності та правильності, а головне, економічну ефективність і організацію роботи податкових служб. Не контролюючи фактичний збір планових надходжень до бюджету, Рахункова палата України не має достатньої інформації для вироблення ґрунтовних пропозицій законодавчим органам щодо вдосконалення податкового законодавства. Це стає особливо актуальним в умовах реформування податкової системи України в напрямку зниження основних джерел–наповнювачів бюджетів – ПДВ, податку на прибуток і податку на доходи фізичних осіб. Необхідно знайти інші джерела розширення податкової бази, зокрема, підвищення ролі податку на майно, який у податкових системах розвинутих країн займає вагоме місце, залучення до оподаткування тіньової економіки та інших джерел поповнення дохідної частини Державного бюджету України.

Зважаючи на вищевикладене, доцільно переглянути рішення Конституційного Суду України, згідно з яким у Законі України «Про Рахункову палату» було визнано недійсним, що Рахункова палата здійснює «вищий державний фінансово–економічний контроль», та скасовано функції її контролю «за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою постанов, у тому числі з фінансових і економічних питань», за формуванням дохідної частини бюджету, за надходженням до Державного бюджету коштів, отриманих від розпорядження державним майном. Уточнений відповідно до рішення Конституційного Суду Закон «Про Рахункову палату» був затверджений Верховною Радою України 14 січня 1998 року і став після цього

правовою основою її діяльності. По суті, цим рішенням було перервано контроль за виконанням дохідної та видаткової частин Державного бюджету України як за цілісним, єдиним процесом. Незважаючи на те, що Рахункова палата України щодо вирішення цих питань не один раз зверталась у відповідні інстанції України, зміни поки що не відбулися, а негативні наслідки такого положення добре видно на прикладі безконтрольності з боку законодавчої влади процесу формування дохідної частини бюджету. При чому, це стосується не тільки Державного, а й місцевих бюджетів України.

Також, особливістю має стати те, що обов'язково в усіх адміністративно–територіальних одиницях України необхідно створити регіональні палати, оскільки на сьогодні у багатьох областях України зовнішній (незалежний від місцевої влади) експертно–аналітичний контроль проектів відповідних бюджетів, інших нормативних актів, які регламентують використання бюджетних коштів, практично не ведеться. Керівництво ж існуючих в регіонах управлінь фінансової інспекції «де–факто» підпорядковане (через погодження при призначенні) місцевим органам влади і, як правило, не може принципово відстоювати свої позиції перед владою. Така ситуація призводить до негативних наслідків реалізації необґрунтованих рішень (особливо в регіонах).

Проведений аналіз законодавчих, нормативно–правових актів, які регламентують правове регулювання відносин у сфері фінансового контролю в Україні дає можливість зробити висновок, що в кожному з існуючих нині в Україні напрямів цього контролю напрацьована відповідна законодавча база, яка в основному забезпечує організаційно–функціональні потреби контролюючих органів. Однак, вона не в повній мірі вирішує питання розмежування повноважень між цими органами, взаємодії між ними, періодичності проведення перевірок різними державними службами.

Крім цього у цих законодавчих актах зовсім не знайшли відображення методологічні аспекти (крім принципів здійснення контролю, які є в законах «Про Рахункову палату» і «Про аудиторську діяльність»), узагальнюючі поняття, основні терміни, форми, методи контрольної діяльності, не має

визначення таких понять як державний фінансовий контроль, його принципи, форми і методи.

Таким чином, правова база здійснення фінансового контролю в Україні ще повністю не сформована. Серед основних законів, які визначають лише загальні для всієї економіки поняття, і конкретних законів, що пов'язані з організацією і функціонуванням відповідних контролюючих органів Рахункової палати, Державної фінансової інспекції, Державної фіскальної служби, аудиторських фірм, відсутній закон, який би забезпечив комплексний підхід до правового регулювання фінансового контролю, визначив контроль як систему відносин, що будуються на загальних принципах, об'єднується спільними формами і методами контрольних дій, але відрізняється функціями, конкретними завданнями, суб'єктами виконання і об'єктами застосування.

Зважаючи на те, що сучасний етап соціально–економічного розвитку потребує створення системи фінансового контролю, адекватної потребам демократичного суспільства, до побудови якого прагне Україна, назріла необхідність відповідного вдосконалення правового регулювання організації та діяльності органів державного контролю, оскільки контрольна діяльність в Україні досить малоефективна.

На наш погляд, доцільно прийняти законодавчий акт, який би визначав засадні положення, принципи, завдання, форми і методи здійснення державного фінансового контролю в Україні і забезпечив би функціонування його як системи відносин між державою та її контролюючими органами і підконтрольними об'єктами, тобто, Закон України «Про державний фінансовий контроль в Україні».

Висновки до розділу 2.

1. Правова база здійснення фінансового контролю в Україні ще повністю не сформована. Серед основних законів, які визначають лише загальні для всієї економіки поняття, і конкретних законів, що пов'язані з організацією і функціонуванням відповідних контролюючих органів Рахункової палати,

Державної фінансової інспекції, Державної фіскальної служби, аудиторських фірм, відсутній закон, який би забезпечив комплексний підхід до правового регулювання фінансового контролю, визначив контроль як систему відносин, що будується на загальних принципах, об'єднується спільними формами і методами контрольних дій, але відрізняється функціями, конкретними завданнями, суб'єктами виконання і об'єктами застосування.

2. Обґрунтовуючи підходи до формування системи державного фінансового контролю, свідомо акцентуємо увагу на понятті «єдина», тобто та, яка має органічно поєднувати державний зовнішній і внутрішній контроль, що забезпечить координацію діяльності всіх контролюючих органів, сприятиме удосконаленню правового забезпечення методичного й аналітичного потенціалу контрольної діяльності в Україні. Говорячи про єдину систему державного фінансового контролю, розуміємо, що вона має будуватися на єдиних принципах, на єдиних нормативно–правових засадах функціонування для вирішення завдань з контролю за державними коштами, але водночас – за чіткого розмежування функцій і повноважень контролюючих органів.

За такого підходу на кожному рівні реалізації державного фінансового контролю можуть бути збережені всі нині чинні контролюючі органи за чіткого розмежування їх функцій, позаяк системність аж ніяк не передбачає жорстку вертикальну підпорядкованість окремих елементів.

3. Стержнем вітчизняної системи державного фінансового контролю має бути Виший орган державного фінансового контролю, який обов'язково має знаходитися поза гілками влади, бути підзвітним громадськості та Верховній Раді (на центральному рівні). Його територіальні підрозділи підзвітні громадськості, обласним радам та Вищому органу. До його основних функцій має входити контроль за дотриманням принципів законності, доцільності та ефективності розпорядчих і виконавчих дій, а також функціонуванням системи управління економікою в цілому.

Нижче – державні контрольно–ревізійні підрозділи внутрішнього контролю, які підпорядковуються відповідним міністерствам і відомствам та

координують свою діяльність з Вищим органом державного фінансового контролю.

4. Вищий орган державного фінансового контролю необхідно створити як єдиний організаційно–координаційний центр, сформований на базі Рахункової палати України з трансформованими функціями, розширеними повноваженнями, розгалуженою територіальною структурованістю, до якого варто залучити кращих фахівців контролюючих органів.

Особливістю має стати те, що обов'язково в усіх адміністративно–територіальних одиницях України треба створити **регіональні палати** з достатньо потужним апаратом працівників, позаяк на сьогодні у багатьох областях України зовнішній (незалежний від місцевої влади) експертно–аналітичний контроль проектів відповідних бюджетів, інших нормативних актів, які регламентують використання бюджетних коштів, практично не ведеться. Керівництво ж існуючих в регіонах контрольно–ревізійних управлінь де–факто підпорядковане (через погодження при призначенні) місцевим органам влади і, як правило, не може принципово відстоювати свої позиції перед владою. Така ситуація призводить до негативних наслідків реалізації необґрунтованих рішень (особливо в регіонах).

За аналогією з центральним Вищим органом регіональні контрольні палати також повинні мати статус Вищого органу державного фінансового контролю у відповідній адміністративно–територіальній одиниці.

Слід зауважити, що органи зовнішнього фінансового контролю мусять створюватися законодавчою (представницькою) владою і бути підзвітними їй, маючи при цьому функціональну незалежність.

5. Суттєвого значення для ефективності Вищого органу державного фінансового контролю, включаючи регіональні структури, набуває зв'язок із засобами масової інформації, з громадськістю в цілому, позаяк дозволяє забезпечувати гласність та прозорість прийняття фінансових рішень виконавчою владою, заздалегідь виявляти та попереджувати помилки у бюджетному плануванні та управлінні місцевими фінансами на основі результатів суспільної експертизи та консультацій [248].

6. Зважаючи на те, що сучасний етап соціально–економічного розвитку потребує створення системи фінансового контролю, адекватної потребам демократичного суспільства, до побудови якого прагне Україна, назріла потреба відповідного вдосконалення правового регулювання організації та діяльності органів державного контролю, оскільки контрольна діяльність в Україні досить малоефективна.

На наш погляд, доцільно прийняти законодавчий акт, який би визначав засадні положення, принципи, завдання, форми і методи здійснення державного фінансового контролю в Україні і забезпечив би функціонування його як системи відносин між державою та її контролюючими органами і підконтрольними об’єктами, тобто Закон України “Про державний фінансовий контроль в Україні”.

7. Аналіз правової основи здійснення державного фінансового контролю свідчить про наявні прогалини нормативно–правової бази, відсутність в ній багатьох основних положень, які б забезпечили відповідний рівень функціонування державного фінансового контролю як цілісної системи відносин між державою, контролюючими органами, підконтрольними об’єктами. Лише за умови внесення відповідних змін до законодавчих та нормативно–правових актів, які регулюють питання здійснення державного фінансового контролю, дозволять вдосконалити організацію державного фінансового контролю, його ефективність, забезпечать координацію і взаємодію контролюючих органів, закріпивши законодавчо цю функцію за Рахунковою палатою як незалежним вищим органом державного фінансового контролю

Результати наукових досліджень, викладених у 2 розділі, висвітлені у власних працях автора [317, 318, 321, 322, 323, 328, 331, 332, 334, 335, 337, 338, 339, 340].

РОЗДІЛ 3
ЕФЕКТИВНІСТЬ БЮДЖЕТНОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Ефективність бюджетної політики

Бюджетна політика в Україні постійно перебуває у центрі уваги суспільства, що зумовлено як місцем, яке вона посідає серед основних інструментів економічної політики, так і гострою критикою; якій вона регулярно піддається з боку різних органів влади, суспільних сил, міжнародних організацій, засобів масової інформації. Це не дивно, оскільки саме в бюджетній політиці найбільш яскраво виявляються та найбільш жорстко конфліктують інтереси різних суспільних груп.

Перш, ніж з'ясовувати, ефективною чи неефективною є сьогоденна бюджетна політика в Україні необхідно визначитися з сутністю останньої. Під бюджетною політикою слід розуміти цілеспрямовану діяльність держави (в особі органів державної влади та місцевого самоврядування) з використання бюджетної системи для реалізації завдань економічної політики. З огляду на конкретну соціально–економічну і політичну ситуацію та наявну стратегію соціально–економічного розвитку країни бюджетна політика передбачає різний ступінь перерозподілу національного доходу держави за допомогою бюджету, більший чи менший рівень централізації фінансових ресурсів у рамках бюджетної системи, посилення чи послаблення регламентації використання бюджетних коштів, пріоритетність бюджетного фінансування певних заходів, вибір шляхів досягнення збалансованості бюджетних доходів і видатків тощо [200].

Взаємозв'язок категорій «ефективність» і «бюджетна політика» можна розглядати в декількох ракурсах. По–перше, з точки зору впливу бюджетної політики на соціально–економічний розвиток держави, а по–друге, з точки зору ефективності бюджетної політики як такої.

Для того щоби бюджетна політика держави була ефективною, потрібно:

- оптимізувати функціонування системи управління державними фінансами;
- чітко регламентувати законодавчо процес акумуляції й руху фінансових потоків, забезпечення їх прозорості для суспільства;
- забезпечити високі темпи зростання національної економіки як основного чинника зниження фінансових ризиків під час розробки показників державного бюджету;
- досягти надійності прогнозу основних макроекономічних показників, на основі яких формуються дохідна й видаткова частини державного бюджету – обсягів і темпів зростання ВВП, темпів інфляції, валютного курсу;
- дотримуватися об'єктивності під час формування дохідної частини бюджету;
- мінімізувати бюджетні витрати держави під час використання державної власності;
- оптимізувати бюджетні витрати, що сприятиме повноцінному фінансовому забезпеченню реалізації державних функцій;
- забезпечити послідовність розвитку бюджетного процесу, достатність фінансових ресурсів для виконання бюджетних зобов'язань на кожному рівні на основі законодавчо затверджених мінімальних державних соціальних стандартів і обґрунтованих нормативів мінімальної бюджетної забезпеченості;
- створити систему управління державним боргом, яка дала б змогу оптимізувати співвідношення фінансування відсоткових і не відсоткових витрат; освоїти сучасні методи оцінки раціональності бюджетних асигнувань; впровадити індикатори результативності витрат державних коштів, а також сучасних методів бюджетного планування, що орієнтовані на досягнення позитивного кінцевого результату та стимулюватимуть органи влади різних рівнів і бюджетні організації до економного використання бюджетних коштів.

Крім того, підвищення ефективності бюджетної політики держави, вдосконалення її інструментарію передбачає створення принципово нової системи державного фінансового контролю – одного з найважливіших інструментів забезпечення поступального соціально–економічного розвитку й розбудови громадянського суспільства.

За останні роки (2004 – 2014) бюджетна політика в Україні зазнала значних змін. При цьому вона не відзначалася стабільністю та послідовністю, отже, її вплив на розвиток економіки й розв'язання соціальних проблем був різноплановим [165].

Найгострішими проблемами економічного та соціального розвитку України є оптимізація структури доходів населення, реформування соціальної сфери, подолання бідності, нераціональна структура господарського комплексу й низький рівень конкурентоспроможності вітчизняних підприємств; значне навантаження на бюджет та державні цільові фонди із фінансування соціальних програм [165].

У зв'язку з цим метою національної бюджетної політики є формування нової моделі соціального й економічного розвитку, що передбачає побудову соціальної ринкової економіки з рівнем доходів громадян, що відповідає світовим стандартам. Для цього вона повинна спрямовуватися на підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу та поглиблення зв'язків національної економіки зі світовим співтовариством. Основними завданнями бюджетної політики є забезпечення поступального розвитку підприємництва, прискорення економічного зростання й підвищення ефективності державного регулювання економічних та соціальних процесів. Важливу роль бюджетна політика відіграє й у формуванні ринкової інфраструктури та раціональної структури господарського комплексу країни, а також зменшенні навантаження на бюджет і державні цільові фонди шляхом забезпечення оптимального (для розвитку вітчизняної економіки) рівня оплати праці зайнятого населення [165].

З метою забезпечення поступального і стабільного економічного розвитку бюджетна політика має бути спрямована на розв'язання таких важливих проблем, як проведення структурної перебудови господарського комплексу країни, створення адекватної ринковому розвитку інфраструктури, підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу, забезпечення економічного зростання за рахунок інновацій, проведення активної політики формування справедливих відносин між бізнесом і найманими працівниками, що має стати основою забезпечення зростання доходів населення, і передусім приросту заробітної плати та підвищення її стимулюючої ролі [165].

Намагання розв'язати нагальні соціальні проблеми шляхом істотного збільшення обсягів перерозподілу ресурсів через державний бюджет без забезпечення реального підґрунтя для досягнення цієї мети не дало очікуваного результату. Натомість у бюджетній політиці стали активніше використовуватися адміністративні важелі. Як наслідок – значно загострилися проблеми фінансового розвитку місцевого самоврядування; знизилася ефективність міжбюджетного регулювання, що спричинило погіршення не лише економічного, а й соціального розвитку країни [165].

За таких умов постає потреба в переорієнтації бюджетної політики на нові цілі і пріоритети, а саме в переході від моделі економічного розвитку, орієнтованого на стимулювання споживання, до моделі сприяння інвестиційній активності й розвитку вітчизняного виробництва. На переконання як науковців, так і практиків, проведення активної політики підтримки національного виробника, вітчизняного експорту й розвитку певних галузей, дасть змогу досягти реальних (а не проміжних, нерідко мізерних) результатів, зокрема зменшення залежності України від імпортну. Націленість на підтримку вітчизняного господарського комплексу є єдиною реальною основою забезпечення його прискореного зростання [258].

Діяльність вітчизняних владних структур повинна спрямовуватися на формування нової моделі соціального й економічного розвитку країни. Для цього потрібно визначити конкретні орієнтири – показники рівня життя,

досягнутого в розвинутих країнах. При цьому завдання з розвитку економіки відіграватимуть роль засобів реалізації поставленої мети. За таких умов перетворення в економічній сфері повинні спрямовуватися на розв'язання нагальних соціальних проблем. Тому слід узяти курс на формування конкурентоспроможної й водночас соціально орієнтованої економіки [165].

Прийняття конкретної, спрямованої на істотне поліпшення рівня життя громадян, мети державної фінансової політики повинно перетворитися на вагомий консолідуючий фактор розвитку суспільства, стати основою посилення довіри громадян до влади, їх тіснішої співпраці та активізації розвитку творчої активності населення. З другого боку, зобов'язання з виконання такої програми націлює на підвищення відповідальності владних структур, які будуть змушені активізувати роботу з розробки та впровадження заходів, спрямованих на реалізацію зазначеної мети [165].

Забезпечення оптимального для досягнутого рівня економіки соціального розвитку вимагає піднесення як державного, так і недержавного секторів економіки та підвищення ефективності першого. Для розв’язання таких завдань як збільшення реальних доходів громадян, поліпшення якості товарів і послуг, що надаються населенню, створення належних умов для здобуття освіти, охорони здоров’я, підвищення культури, захисту конституційних прав, охорони навколишнього природного середовища та інших потрібно забезпечити поступальний розвиток підприємницької діяльності, прискорення економічного зростання, досягнення повної зайнятості, стримування інфляції, активізацію інвестиційної діяльності тощо, що є головною метою бюджетної політики.

На наш погляд, важливу роль відіграє визначення соціальних орієнтирів бюджетної політики. Наприклад, головна мета соціально–економічної політики уряду Російської Федерації зводиться до збільшення втричі доходів громадян до 2020 року та перевищення середньоєвропейського показника валового продукту на душу населення за рахунок прискорення зростання ВВП на рівні 10 відсотків на рік. Для досягнення поставленої мети російські науковці

пропонують удвічі підвищити заробітну плату в окремих галузяхекономіки найближчими роками за рахунок переходу від мінімальної до нормативної заробітної плати, яка має розраховуватись виходячи не із прожиткового мінімуму, а із соціальних стандартів [165].

Зростання платоспроможності населення України, впровадження інновацій і розв'язання накопичених проблем соціального забезпечення груп населення, котрі потребують державної підтримки, гальмується через низький рівень заробітної плати. Підвищення цього рівня сприятиме активізації економіки та проведення структурної перебудови. На думку українських науковців для того, щоб доходи переважної частини населення могли зрости в 1,5–2 рази, доцільно й необхідно врегулювати це питання законодавчо, закріпивши частку заробітної плати у собівартості виробленої продукції на рівні мінімум 25 %, а у ВВП її слід підвищити принаймні до 60%.

Зазначені проблеми справді потребують негайного розв'язання. Втім, необхідно враховувати й інші, не менш важливі проблеми, що накопичилися за останні роки, такі як порівняно низький рівень економічного розвитку держави й конкурентоспроможності вітчизняних підприємств; нераціональна структура господарського комплексу; значне навантаження на бюджет і державні цільові фонди із забезпеченням фінансування соціальних програм; незбалансованість і неадекватність ринковим умовам системи пенсійного забезпечення; хронічне недофінансування місцевих бюджетів; зростання тіньової економіки й ухилення від сплати податків, а також участі держави в економічному розвитку (перерозподіл ВВП через державні фонди, розвиток державного сектору економіки); недосконалість механізмів оподаткування й бюджетного регулювання, податкового адміністрування [165].

Обов'язковою умовою розв'язання перелічених проблем є зміна форм власності, перетворення в банківській сфері, вдосконалення бюджетної системи, реформування системи оподаткування, адміністративно–управлінського сектору тощо. Разом із цим, потрібно звернути увагу на цілу низку фундаментальних завдань, зокрема: визначення джерел і темпів

економічного зростання, формування якісної галузевої структури господарського комплексу, підвищення продуктивності праці, рівня заробітної плати, купівельної спроможності населення, ефективності та якості державного управління [165].

Слід зазначити, що останніми роками бюджетна політика поступово переорієнтовується на розв'язання економічних та соціальних проблем із допомогою непрямих важелів: посилюється вплив на розвиток бізнесу, звертається увага на соціальні проблеми зайнятих як у державному, так і у приватному секторах економіки. Крім того, розглядається питання зміцнення державно–приватного партнерства, сприяння інвестиційній та інноваційній діяльності; прийнято програми реформування оподаткування, збільшення фінансування розвитку місцевого самоврядування, управління державними фінансами та ін. [165].

Виходячи з цього, в державі необхідно забезпечити здійснення таких заходів, як [165]:

- створення адекватної розвиткові ринкової економіки;
- зміцнення потенціалу вітчизняного товаровиробника й посилення його конкурентоспроможності;
- підвищення ефективності державного регулювання розвитку економіки;
- послаблення децентралізації економічного розвитку й посилення економічного потенціалу регіонів;
- формування справедливих відносин між бізнесом і найманими працівниками стосовно умов праці, участі в управлінні підриємствами та розподілі доходів;
- забезпечення проведення структурної перебудови господарського комплексу з метою формування його раціональної структури, що відповідає вимогам розвитку соціальної ринкової економіки;
- створення адекватної матеріальної бази, яка є основою підвищення конкурентоспроможності бізнесу;

- підвищення стимулюючої ролі оплати праці і відтоку кваліфікованих кадрів за кордон;
- підвищення якості людського капіталу, залученого до виробничої та посередницької діяльності;
- стимулювання та реалізація інноваційних та інвестиційних проектів.

Підсумовуючи, слід зазначити, що останніми роками бюджетна політика в Україні не відзначалася послідовністю й орієнтувалася переважно на розв'язання соціальних проблем шляхом підвищення номінальних доходів населення. Її здійснення супроводжувалося зростанням платоспроможного попиту громадян, який не перетворився на вагомий стимул інвестиційної діяльності та розвитку вітчизняного виробництва. Отже, бюджетна політика потребує переорієнтації на забезпечення економічного зростання, яке має стати основою істотного підвищення рівня життя нашого народу України [165].

З переходом із 2007 року до нової моделі бюджетної політики чітко виділено напрями її практичної реалізації. Насамперед це активізація інвестиційної діяльності з боку держави; підвищення ефективності державних капіталовкладень; запровадження середньострокового бюджетного вдосконалення стимулювання розвитку недержавного сектору економіки; регулювання споживчого попиту населення з метою прискорення розвитку національної економіки; сприяння нарощуванню інвестиційної та інноваційної активності у приватному секторі економіки [165].

Для підвищення результативності бюджетної політики в Україні пропонується посилення використання непрямих важелів бюджетного регулювання, а саме: забезпечення структурної перебудови господарського комплексу; створення адекватної матеріальної бази як у державному так і в приватному секторах економіки; збільшення потенціалу вітчизняного товаровиробника та посилення його конкурентоспроможності; створення адекватної розвиткові ринкової економіки інфраструктури; формування

справедливих відносин між бізнесом і найманими працівниками; підвищення стимулюючої ролі оплати праці, а також ефективності державного регулювання економіки [165].

Крім того, підвищення ефективності бюджетної сфери, неможливо досягнути без реформування бюджетної сфери, яке має відбуватися завдяки [22]:

– розробці наукових основ податкового права, правового функціонування податкової системи, усуненню протиріч у чинній нормативно–правовій базі оподаткування;

– систематизації та значному скороченню наявного розмаїття податкових і неподаткових платежів до бюджетів і позабюджетних фондів;

– розширенню податкової бази внаслідок удосконалення непрямого оподаткування господарюючих суб'єктів за зменшення ставок прямих податків; врегулюванню податкового механізму з урахуванням контролю за рівнем витрат виробництв;

– пошуку шляхів збільшення бюджетних доходів;

– мінімізації бюджетного дефіциту;

– оптимізації масштабів бюджетного фінансування;

– формуванню достатніх бюджетних резервів;

– скороченню тих урядових видатків, які вважаються низькопродуктивними та неекономічними;

– підвищенню ефективності використання бюджетних коштів;

– розмежуванню в бюджетах усіх рівнів поточних видатків і видатків на розвиток, визначенню джерел, за рахунок яких мають формуватися видатки на розвиток;

– удосконаленню бюджетного контролю за фактичними видатками та платіжними зобов'язаннями; запровадженню звітності, за допомогою якої можна визначати достовірну базу оподаткування, рівень збирання податків; запровадженню дієвого контролю за дохідною частиною державного бюджету України з боку Рахункової палати;

– забезпеченню цілковитої прозорості формування та виконання державного бюджету [17].

При цьому найважливішими критеріями формування та виконання державного й місцевих бюджетів, відповідно до вимог економічної (а отже й фінансової) безпеки країни, мають стати такі: відповідність бюджетної політики національним інтересам; забезпечення суверенітету держави у здійсненні національної бюджетної політики; зміцнення держави на основі забезпечення фінансовими ресурсами можливостей реалізації її функцій у здійсненні внутрішньої та зовнішньої політики; реальність цілей бюджетної політики та створення умов для їх досягнення; забезпечення цілісності та єдності бюджетної системи як фінансової основи і передумови цілісності та єдності Української держави; здатність бюджетної системи забезпечити єдність економічного простору країни, фінансової, ґрошово–кредитної, валютної, банківської та податкової систем; узгодженість у бюджетному процесі річних і стратегічних завдань державної політики економічного розвитку.

На нашу думку, підвищення ефективності бюджетної безпеки держави можна досягти за рахунок якісного поліпшення нормативно–правової бази, що регламентує перебіг бюджетного процесу в Україні, шляхом її уніфікації, консолідації і спрощення. При цьому вітчизняна бюджетна система повинна будуватися на принципах стабільності, економічної обґрунтованості, достовірності, соціальної справедливості (неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами та територіальними громадами), збалансованості, фінансової єдності, адміністративної самостійності, рівнозначності видатків, повноти, прозорості.

Нині, під бюджетною політикою розуміють цілеспрямовану діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування з використанням бюджетної системи для реалізації завдань економічної політики. З огляду на соціально-економічну та політичну ситуацію та наявну стратегію соціально-економічного розвитку країни бюджетна політика передбачає різний ступінь

перерозподілу національного доходу держави за допомогою бюджету, більший чи менший рівень централізації фінансових ресурсів у рамках бюджетної системи, визначення шляхів досягнення збалансованості бюджетів різних рівнів тощо [200].

Зокрема, взаємозв'язок категорій «ефективність» і «бюджетна політика» можна розглядати в декількох ракурсах. По–перше, з точки зору впливу бюджетної політики на соціально–економічний розіиток держави, а, по–друге, з точки зору ефективності бюджетної політики як такої.

Серед найважливіших напрямів бюджетної політики виділяються збирання бюджетнх доходів, виконання бюджетних зобов'язань, управління бюджетним дефіцитом (профіцитом) і державним боргом. Із урахуванням результативності діяльності виконавчої влади з реалізації зазначених напрямів може бути дана кількісна оцінка ефективності бюджетної політики. Водночас, вихдячи зі значущості впливу державних фінансів на економічний розвиток, критерієм ефективності бюджетної політики може слугувати позитивна динаміка макроекономічних показників [228].

Для забезпечення ефективності бюджетної політики держави необхідно здійснити низку заходів:

- оптимізацію функціонування системи здійснення управління державними фінансами;
- чітке законодавче регламентування процесу акумуляції та руху фінансових потоків, забезпечення їх прозорості для суспільства;
- забезпечення високих темпів зростання національної економіки як основного чинника зниження фінансових ризиків під час розробки показників державного бюджету;
- досягнння надійності прогнозу основних макроекономічних показників, на основі яких формується дохідна та видаткова частини державного бюджету – обсягів і темпів зростання ВВП, темпів інфляції, валютного курсу;
- дотримання необхідного рівня об'єктивсноті під час формування

дохідної частини бюджету;

- мінімізацію фінансових втрат держави під час використання (розпорядженні) державної власності;

- оптимізацію бюджетних витрат, що сприяє повноцінному фінансовому забезпеченню реалізації державних функцій;

- забезпечення послідовності в розвитку бюджетного процесу, достатності фінансових ресурсів для виконання бюджетних зобов'язань на кожному рівні на основі законодавче затверджених мінімальних державних соціальних стандартів та обґрунтованих нормативів мінімальної бюджетної забезпеченості;

- створення системи управління державним боргом, яка дозволяє оптимізувати співвідношення фінансування відсоткових і не відсоткових витрат;

- освоєння сучасних методів оцінки раціональності бюджетних асигнувань, впровадження індикаторів результативності витрат державних коштів, а також сучасних методів бюджетного планування, орієнтованих на досягнення позитивного кінцевого результату та стимулюючих органи влади різних рівнів і бюджетні організації до економічного використання бюджетних коштів.

Необхідність створення принципово нової системи державного фінансового контролю – одного з найважливіших інструментів забезпечення поступального соціально–еоконмічного розвитку в Україні та розбудови громадянського суспільства є основною умовою підвищення ефективності бюджетної політики держави, вдосконалення її інструментарію.

Найбільш важливими напрямами бюджетної політики є збір бюджетних доходів, виконання бюджетних зобов'язань, управління бюджетним дефіцитом і державним боргом, відповідно, й ефективність усієї бюджетнї політики може бути оцінена за результативністю діяльності органів виконавчої влади заз зазначеними складовими. Стан державних фінансів значно впливає на реальну економіку. Тому динаміка основних макроекономічних показників також може

виступати одним із критеріїв успіху (або неуспіху) певного варіанта здійснюваної політики [256].

Можна запропонувати такі кількісно вимірювані критерії ефективності бюджетної політики:

- величина доходів бюджету загалом та податків зокрема;
- рівень виконання бюджетних зобов'язань;
- розмір бюджетного дефіциту та швидкість зростання державного боргу;
- обсяги фінансових ресурсів, які відволікаються на обслуговування державного боргу;
- рівень монетизації бюджетного дефіциту;
- величина валютних резервів, які використовуються для фінансування бюджетного дефіциту;
- динаміка ВВП;
- рівень безробіття;
- ступінь виконання нормативно–правових актів про бюджет;
- масштаби емісії урядом грошових сурогатів різних видів;
- величина простроченої заборгованстті з оплати праці через відсутність бюджетного фінансування;
- величина простроченої заборгованості з оплати державного замовлення.

Оцінка ефективності державного фінансового контролюне не вичерпується лише оцінкою ефективності роботи органів фінансового контролю [187]. Ефективними мають бути і формування бюджетів всіх рівнів, а аткож витрачання бюджетних і позабюджетних коштів, що характеризують якість управління державними ресурсами (фінансовими, матеріальними, трудовими, природними тощо) і свідчить, наскільки доцільно та результативно використовуються кошти платників податків для виконання державою конституційних функцій [389].

3.2. Державний фінансовий контроль як дієвий метод управління фінансами

Державний фінансовий контроль – одна з найважливіших функцій державного управління, покликана виявляти відхилення від установлених норм, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, оцінювати їх вплив на господарську діяльність, визначати причини їх появи та давати рекомендації органам державного управління [226]. У вузькому розумінні метод фінансового контролю являє собою сукупність прийомів і способів його здійснення. У широкому розумінні він характеризується системою теоретико–пізнавальних категорій, базових концепцій, наукового інструментарію, регулятивних принципів організації контролю [394].

Головною причиною виникнення проблем у даній сфері є невизначеність складових системи державного фінансового контролю [419]. В умовах фінансово–економічної кризи ця система має забезпечувати системний, універсальний, більш дієвий і результативний державний фінансовий контроль.

У системі управління суспільними фінансами контрольна функція є найбільш значущою у процесі формування доходів бюджетів і процесів використання бюджетних коштів. Контроль ефективності витрачання бюджетних коштів і використання державної власності передбачає [132]:

– організацію і контроль вчасності виконання дохідних і видаткових статей бюджетів і державних позабюджетних фондів за обсягами, структурою й цільовим призначенням;

– визначення доцільності витрат і використання державної власності;

– оцінку обґрунтованості дохідних і видаткових статей бюджетів.

Таким чином, ефективність виконання бюджету є важливим показником якості витрачання державних коштів [233].

Зазвичай при розгляді питання щодо ефективності того чи іншого виду діяльності насамперед визначають адекватність досягнутих у процесі її здійснення результатів наміченим цілям, ступінь наближення результату до

мети з урахуванням витрат (трудових, матеріальних і фінансових ресурсів) [44]. Це загальноприйнятий зміст поняття ефективності.

Сучасні фінансові відносини потребують високопрофесійного управління з боку державних та місцевих органів влади, які мають забезпечувати ефективне, результативне і прозоре управління державними фінансами. За таких умов необхідний ефективний фінансовий контроль як важлива ланка системи управління національною економікою [261].

Утім, розвиток ринкових відносин ставить перед теорією і практикою фінансового контролю нові завдання. Так, існує потреба в уточненні концептуальних основ формування й розвитку фінансового контролю, його організації, осмисленні того, як функціонують його органи, опрацюванні новітніх методологій і досвіду здійснення контрольних заходів. Трансформаційна модель фінансового контролю вимагає провадження якісно нового менеджменту на сучасному етапі розвитку економіки України, яка дедалі більше набуває властивостей змішаної. Безперечно, для цього треба мати чітке уявлення про структуру системи фінансового контролю (рис.3.1).

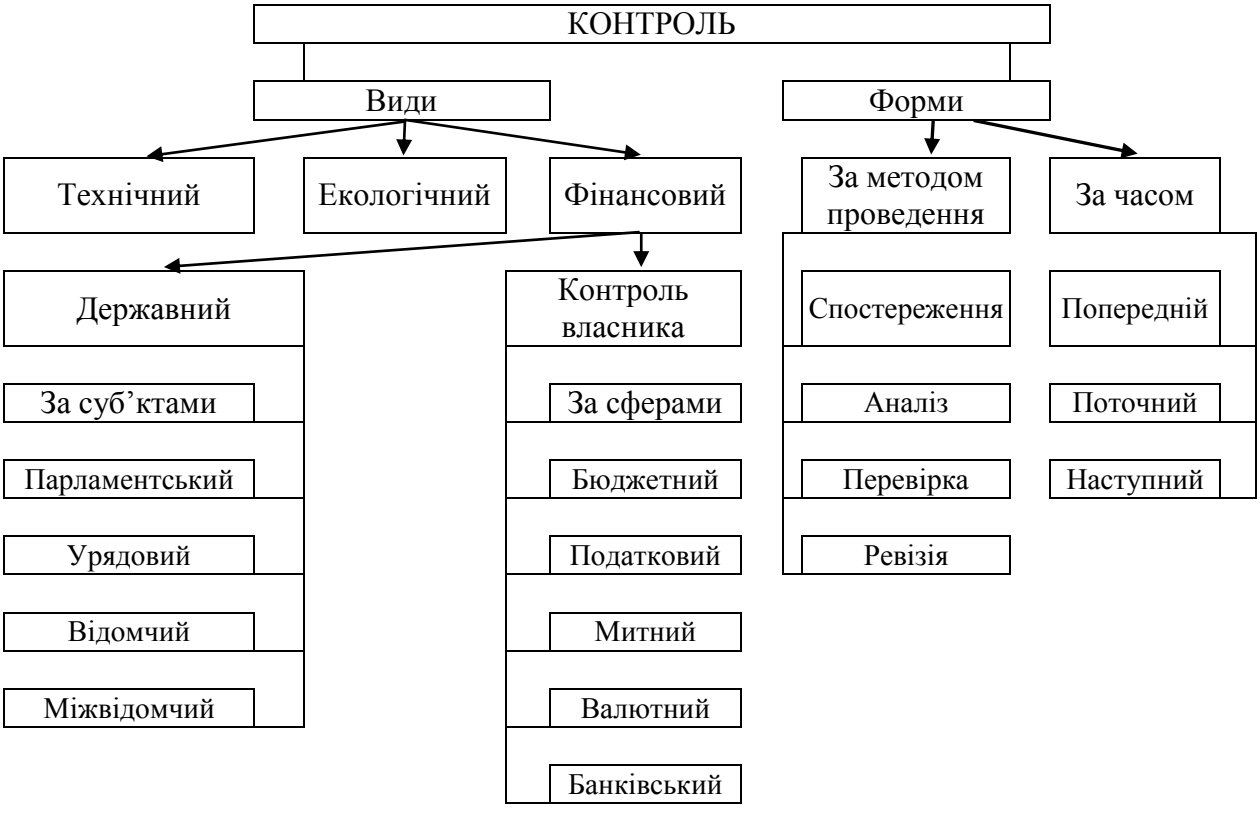

Рис. 3.1. Структура загальної системи фінансового контролю

В Україні здійснюється державний, муніципальний і незалежний фінансовий контроль. На державному рівні контролюється розподіл валового національного продукту, рух бюджетних фінансових ресурсів та їх цільове використання, відіграючи важливу роль у державному регулюванні економіки й дотриманні фінансової дисципліни (рис.3.2). Він спрямований на забезпечення максимального надходження до бюджету коштів на оптимізацію їх використання. Залежно від суб'єктів контролю виокремлюють внутрішньогосподарський, відомчий, аудиторський контроль, контроль фінансово–кредитних установ. Муніципальний контроль здійснюється місцевими радами народних депутатів і органами місцевого самоврядування. Фінансовий контроль власника (міністерства й відомства, концерни, акціонерні об'єднання, державні, приватні підприємства тощо), який є переважно відомчим, внутрішньосистемним, націлений на мінімізацію витрат із метою максимізації прибутку, як правило, на рівні суб'єкта господарювання.

Рис. 3.2. Фінансовий контроль у системі державного регулювання економіки

Нині слід зазначити, що на етапі розвитку ринкової економіки має місце надмірний вплив на систему фінансового контролю, з одного боку, ринку та його важелів, а з другого – адміністративної системи управління й конкретної особи (суб'єкта контролю), що підриває довіру до державного управління. В принципі, це суперечить зусиллям, спрямованим на зміцнення державної влади та організацію ефективного державного управління. Як наслідок – у суспільстві поступово розвивається упереджене ставлення до державного фінансового управління [377]. За таких умов поліпшенню іміджу країни значною мірою може сприяти посилення фінансового контролю за соціально–економічними процесами в державі.

Децентралізація економіки внаслідок економічних реформ призвела до погіршення державного контролю над багатьма економічними процесами, зокрема використання фінансових ресурсів. Зарубіжною практикою доведено: децентралізація дає позитивний результат лише в тому разі, якщо вона супроводжена посиленням державного контролю над процесами в бюджетно–фінансовій сфері [377]. Саме тому слід постійно аналізувати як світову, так і вітчизняну практику здійснення фінансового контролю в контексті трансформаційних процесів економіки.

Актуальність посилення фінансового контролю зумовлена також необхідністю протистояти негативним явищам у економічній сфері [377]. Як показала практика, зростання економічних злочинів у конкретних сферах свідчить про слабкість у них фінансового контролю. Починаючи з 2000 року кількість виявлених злочинів зростає в галузі зовнішньоекономічної діяльності, у кредитно–фінансовій сфері, на ринку товарів і послуг, на банківському й валютному ринках, крім того, почастішали випадки хабарництва, комерційного підкупу.

Зростання порушень у сфері економічної діяльності свідчить не тільки про необхідність посилення державного фінансового контролю. Воно вказує на те, що економічний механізм господарювання є недосконалим та містить дуже

багато слабких сторін, що сприяє скоєнню таких злочинів. Тому формування ефективної системи фінансового контролю має здійснюватися разом із удосконаленням усього механізму функціонування економіки [377].

Необхідність посилення контролю взагалі й фінансового зокрема зумовлюється також тим, що вітчизняна економіка розвивається в умовах постійного дефіциту фінансових ресурсів, зростання державного боргу, тож ефективне управління використання останніх не можливе без відповідного контролю.

На жаль, і досі поширене нецільове використання державних фінансових ресурсів, що свідчить про недостатню ефективність існуючої системи фінансового контролю, зокрема зовнішнього фінансового контролю, що не залежить від виконавчої влади і здійснюється стороннім органом, уповноваженим на проведення компетентних дій у сфері перевірки стану додержання фінансової дисципліни окремими учасниками фінансових відносин, та у процесі якого беруть участь органи як загальної, так і спеціальної компетенції у сфері фінансових відносин.

Важливим завданням державного управління, безперечно, є найбільш раціональний розподіл бюджетних асигнувань, як між програмами, так і між відомствами, які їх здійснюють. Як основний методичний інструмент мають використовуватися різні модифікації «програмного анналізу». Проте питання виявлення реальних результатів програм, внесення в їх реалізацію необхідних корегувань залишаються нині без відповіді. Контроль з боку парламенту за законністю витрачання фінансових ресурсів не розв’язує проблеми, масштаби якої ростуть зі збільшенням числа доказів низької ефективності урядових програм. Не розробленість відповідної методології, недостатнє фінансування аналітичних досліджень щодо виконання програм, низький «попит» керівників на результати оцінки – ці та інші обставини призвели до того, що програмна оцінка представляє собою лень визнану управлінську функцію і є, по суті, білою плямою для державного управління [143].

Становище треба змінювати, оскільки стає очевидною необхідність систематичного виміру фактичних результатів діяльності уряду. Зростання кількості урядових програм, експериментальний характер багатьох із них, знчне дублювання функцій, автоматичне щорічне виділення коштів бюджету без урахування їх віддачі – все це золбов'язує, вимагає від органів державної влади великої уваги до оцінки програм. У цій ситуації лише орани державного фінансового контролю можуть нести основну відповідальність за проведення досліджень реальних витрат і вигод, які пов'язані з виконанням державних програм. Це потребує, зі свого боку, розробки правової основи діяльності державни органів фінансового контролю щодо активізації їх діяльноті стосовно методів і оцінки урядових програм [143].

Проведення аналізу й оцінки програм потребує в законодавчому порядку створення необхідних фінансових і організаційних умов. Прийняті закони повинні передбачати ретельне вивчення результатів програм та їх ефективність, а також відповідні кошти на проведення аналітично–експертної оцінки (у вигляду відповідного відсотка від обсягів загальних коштів, передбачени на виконання програми).

Загалом «інституціоналізація» аналітичних методів повинна зачіпати дослідження програм (і розроблюваних, і вже здійснених) на більш регулятивну основу, вона регламентує порядок проведення аналітичних досліджень і використання їх результатів в управлінських цілях. Необхідно буде докласти значних зусиль організаційного посилення аналітичних досліджень, а саме: створити при міністерствах фінансово–екуономічного блоку аналітичну службу вищого рівня (тобто безпосередньо підпорядковану міністру або його заступнику).

Необхідні зміни і в області організації аналітичних досліджень, шляхом збільшення аналітичного потенціалу законодавчої ланки державної влади. Це потрібно робити негайно, оскільки виконавчі відомства уряду володіють своєрідною монополією на проведення аналітичних досліджень (а отже, і на використання їх результатів у своїх інтересах), оскільки парламент просто не

має відповідної дослідницької служби. Рахункова палата України, яка за певних умов (відповідно до її статусу) покликана обслуговувати потреби законодавців, виконує переважно функції фінансового контролю діяльності урядових міністерств і відомств [143].

Проблеми ефективності витрат державних коштів і здійснення зовнішнього фінансового контролю діяльності виконавчої влади досить актуальні для України. Адже нині від рівня якості прийнятих законодавчих актів, пов'язаних із витрачанням бюджетних коштів і використанням державної власності, ефективності їх застосування на практиці виконавчою владою залежить ступінь досягнення поставлених цілей соціально–економічного розвитку країни. Тому, цілком зрозуміло, що контроль за діяльністю виконавчої влади щодо управління державними коштами, за результатами якого давалися б оцінки ефективності їх використання при виконанні бюджетів різних рівнів, повинен здійснювати незалежний орган зовнішнього державного фінансового контролю, яким є Рахункова палата.

Державний фінансовий контроль здійснюють Верховна Рада, Кабінет Міністрів, Національний банк, Міністерство фінансів, Фонд державного майна, Рахункова палата, державна податкова служба, Державна фінансова інспекція, інші державні органи згідно із чинним законодавством. Утім, ситуація, що склалася в країні, вимагає внесення змін і доповнень до відповідних законодавчих актів щодо надання державним органам права притягати до відповідальності порушників бюджетного процесу.

3.3. Методичні підходи з оцінки ефективності державного фінансового контролю

Діюча нині система формування та виконання державного та місцевих бюджетів, обліку та звітності, на жаль, не орієнтована на підвищення ефективності використання державних коштів, не має кількісних вимірів соціально значимих результатів витрат державних коштів, на досягнення яких має бути спрямована діяльність їх одержувачів [138]. Це, відповідно,

відбивається і на державному фінансовому контролі, оцінки під час проведення якого носять часом суб'єктивний характер.

«Ефективність» як відносне поняття в економічній науці виражається відношенням результату будь–якого заходу та витрат на його здійснення [187]. Проте до співвідношення «результати – витрати» необхідно відноситися дуже обережно, не впадати в крайнощі, що може призвести або до неправильних результатів, або до неточних визначень ефективності, що подекуди зустрічається в економічній літературі під час аналізу такої складної категорії, як ефективність державного фінансового контролю.

Зокрема, аналіз економічної літератури щодо визначення поняття ефективності дозволяє зробити узагальнення, необхідні для розуміння цієї проблеми. В економічній літературі при аналізі ефективності державного фінансового контролю основну увагу приділяють проблемі ефективності функціонування органів державного фінансового контролю. При цьому за рамками аналізу практично залишаються питання ефективності формування та витрачання державних коштів, а також використання державної власності.

Виходячи з цього, серед усіх проблем, пов'язаних зі здійсненням державного контролю, центральне місце посідає проблема ефективності. Річ у тім, що ефективність у цьому випадку слід розглядати в контексті як ефективності використання бюджетних коштів і державної власності, так і ефективності самого державного фінансового контролю.

Питання підвищення ефективності бюджетної політики держави, вдосконалення її інструментарію породжують необхідність створення принципово нової системи державного фінансового контролю – одного з найважливіших інструментів забезпечення поступального соціально–економічного розвитку країни, побудови конкурентоспроможної національної економіки.

Рахункова палата як орган державного фінансового контролю вправі проводити перевірки ефективності використання державних коштів та робити висновки про ефективність або неефективність їх використання. Бюджетний

кодекс розшифровує цей принцип: досягнення заданих результатів із використанням найменших обсягів коштів або досягнення найкращого результату з мінімальними витратами.

Так, у стандартах INTOSAI (ст. 42 і 43) записано, що орган державного фінансового контролю може проводити перевірки ефективності використання державних коштів за наявності законодавчо установленого права на таку перевірку.

До того ж у ст. 7 Бюджетного кодексу подається тлумачення «принципу ефективності»: «при складанні та виконанні бюджетів усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів». Проте, це визначення дуже загальне, абстрактне, воно не розкриває механізму здійснення оцінки ефективності. У такому разі дуже важко оцінити й ефективність державного фінансового контролю.

Не розкрите поняття ефективності державного фінансового контролю і в Законі України «Про Рахункову палату».

Міжнародний досвід, перехід до нової системи бюджетотворення, орієнтованої на досягнення кінцевих суспільно значимих і вимірюваних результатів, є основою глибоких перетворень всієї системи державного фінансового контролю, особливо у частині оцінки його ефективності. Це зумовлено тим, що бюджетний процес стає надійним і якісним інструментом, який гарантує прозорість діяльності органів влади та розпорядників бюджетних коштів і забезпечує необхідний обсяг фінансової інформації на всіх етапах бюджетного процесу – від аналізу фінансових результатів діяльності за минулий період, підготовки та представлення проекту бюджету та його виконання протягом фінансового року до складання відповідної звітності [410].

Програмно–цільове бюджетне планування на відміну кошторисного передбачає необхідність спрямування бюджетних ресурсів і га досягнення суспільно значимих і, зазвичай, кількісно вимірюваних результатів діяльності

головних розпорядників бюджетних коштів з одночасним моніторингом та контролем за досягненням наміченої мети та результатів.

При цьому, основна увага приділяється обґрунтуванню кінцевих результатів в рамках бюджетних програм. Це дає можливість в процесі державного фінансового контролю не тільки якісно, але й кількісно оцінити кінцевий результат бюджетного процесу.

Крім цього кількісний вимір ефективності дозволяє визначити ступінь досягнення (або недосягнення) якісного результату і може слугувати основою для наступного порівняння даного результату із запрограмованою цільовою функцією, із сукупністю результатів аналогічних дій [187].

Відсутність методик оцінки ефективності контролю, затверджених хоча б на рівні окремих контролюючих органів, усугубляє ситуацію, за якої загальний розмір втрат від фінансових порушень і зловживань загалом у країні фактично нікому не відомий, оскільки результати роботи окремих контролюючих органів не публікуються або публікуються нерегулярно, а зведена статистична звітність з цього питання взагалі відсутня.

Виходячи з цього, розглядаючи проблеми правового та методологічного забезпечення державного фінансового контролю, неможливо говорити про підвищення ефективності контролю, якщо не можемо обґрунтувати та повно оцінити цю ефективність за допомогою критеріїв і показників, які її характеризують. Вихідним пунктом розробки методології оцінки ефективності державного фінансового контролю є виявлення критеріїв виміру ефективності управління фінансами [419].

Критерій є засобом оцінки та порівняння різних варіантів функціонування контрольної теми і виступає як узагальнюючий результат взаємодії елементів системи [419]. Тому критерій ефективності виступає в однині, а ось показників, що характеризують окремі сторони (етапи, елементи) процесу ефективності, може бути декілька [233]. Причому, вся їх сукупність має бути взаємозалежна та взаємодоповнювана, будучи об'єднаною єдиним критерієм [281].

І виходячи з сутності фінансів і змісту державного фінансового контролю, ми вважаємо, що ефективність державного фінансового контролю слід розглядати у двох аспектах: ефективність формування та використання державних коштів і власності й ефективність державного фінансового контролю з точки зору системи, що управляється (результативність діяльності органів фінансового контролю, методів державного фінансового контролю). При цьому слід врахувати, що обидві ці складові в сукупності лежать в основі ефективності фінансів. Перша характеристика ефективності державного фінансового контролю є основною, оскільки саме вона відтворює сутність фінансів, характеризує якість формування, рух і витрачання державних коштів, а також якість використання державної власності.

Але і система організації державного фінансового контролю, ефективність функціонування його органів також відіграє велику роль у кінцевій ефективності державного фінансового контролю.

Економічна та соціальна ефективність тісно пов’язані між собою: зростання економічної ефективності забезпечується шляхом скорочення споживаних ресурсів (трудових, матеріальних, фінансових) на одиницю продукту, в тому числі за рахунок більш повного та раціонального використання фінансових ресурсів (громадських і приватних), чому покликана сприяти система контролю. Соціальний ефект, що досягається контролюючими органами, є частиною загального (сукупного) соціального ефекту, який, у свою чергу, є частиною ефекту економічного, що важко виділяється [281].

До найбільш загальних критеріїв ефективності державного фінансового контролю ми відносимо: результативність, дієвість, економічність.

Так, показники результативності представляють собою кількісну або якісну характеристику результатів діяльності у процесі досягнення соціально–економічних цілей, кінцевого ефекту діяльності організації. Результативність визначається відповідністю заявлених (планових), кінцевих цілей, соціально–економічних параметрів фактично отриманим значенням даних показників.

Основою для розрахунків індикаторів результативності є планові та звітні дані реалізації соціально–економічних цілей.

Тоді як індикатори економічності дозволяють оцінити, наскільки економно використовуються державні ресурси, що знаходяться у розпорядженні організації. Економічність визначається співставленням витрачених коштів з аналогічними показниками попереднього періоду або з аналогічним показниками інших організацій. Економічною вважається така діяльність, під час здійснення якої для досягнення послуг встановленої якості використовуються відносно менше державних коштів.

А в цілому, результативність та економічність державних витрат, їх прозорість є одним із найбільш важливих і надійних індикаторів стану системи державних фінансів, а отже, й ефективності державного фінансового контролю.

Забезпечення ефективного й економного використання державних коштів потребує відповідного механізму санкцій за неефективне і заохочень за ефективне використання бюджетних ресурсів, системи їх виміру та оцінок, які повинні знайти відображення в Бюджетному кодексі України, в законі «Про Рахункову палату України» та інших нормативно–правових актах.

Правова невідпрацьованість даного питання негативно впливає на організацію бюджетного процесу, суттєво обмежує можливості підвищення ефективності формування та витрачання державних коштів. Отже органи виконавчої влади не мають достатніх стимулів і зацікавленості в ефективному використанні бюджетних коштів, а Рахункова палата – можливості належним чином здійснювати перевірки ефективності їх використання.

Із зазаченого випливає, що для реалізації цього завдання законодавець, з одного боку, має наділити Рахункову палату відповідними правами та повноваженнями, з іншого – реагувати на пропозиції Рахункової палати шляхом внесення необхідних поправок до чинного законодавства. На жаль, питання ефективності витрачання бюджетних коштів чомусь мало цікавлять народних депутатів України. Разом із тим слід звернути увагу на те, що ефективність життєдіяльності держави багато в чому визначається

ефективністю її діяльності в бюджетно–фінансовій сфері, зокрема, тим, як вона розпоряджається фінансовими та матеріальними ресурсами, які суспільство довірило їй в управління. Від цього залежать і темпи економічного зростання країни, і можливості держави забезпечувати соціальні потреби населення.

Таким чином, ефективний, побудований на демократичних принципах, державний фінансовий контроль – основний засіб для зміцнення довіри суспільства до державної влади в особі органів управління [215]. І навпаки, ефективна система управління державним фінансовим контролем є базою для підвищення ефективності фінансового контролю загалом та ефективності бюджетів (дохідної та видаткової частин) на всіх рівнях бюджетної системи.

Зростання темпів розвитку економіки, забезпечення стабільності фінансової системи, збільшення дохідної частини державного бюджету й економія коштів у його видатковій частині повинні стати основним змістом і метою для досягнення поставлених цілей для державного фінансового контролю.

Отже, сьогодні на нашу думку, до найбільш проблемних причин, що впливають на ефективність фінансового контролю, належать:

- недосконаліть нормативно–правового регулювання економіки, що визначається перманентністю законотворення, непослідовністю та численними протиріччями окремих правових актів;
- спотворення реального стану економічних явищ і процесів за інформаційними ресурсами;
- вільне трактування економічних термінів і суджень, розмите регламентування зміни явищ та процесів – усе це значно підвищило трудомісткість контрольних дій та ризик виявлення порушень;
- соціально–економічні передумови здійснення якісного фінансового, до яких насамперед слід віднести криміногенність сучасної бізнес–практики, корумпованість економічних відносин у сфері державних закупівель, незаконне, нецільове і неефективне використання бюджетних коштів, а також

обмежений фінансовий ресурс держави, відшкодування ПДВ, надання податкових пільг, замовний характер перевірок і т. ін.

Ось чому важливим стало переосмислення філософії фінансового контролю та приведення його у відповідність до сучасних запитів управління економічними процесами й надання реального статусу на різних ієрархічних рівнях. Слід мати на увазі, що з розвитком ринкових відносин та демократизацією суспільно–економічного буття функціональна роль фінансового контролю не знижується, а навпаки – набуває нових змісту та якості.

Виділяючи пріоритетні напрями подальшого розвитку фінансового контролю, зауважимо, що всі зміни відбуваються в контексті євроінтеграційних процесів та набуття світових стандартів методології та організації контрольного процесу.

Демократизація суспільства й утвердження ринкових засад господарювання та ділового партнерства в умовах глобалізації формують нову парадигму фінансового контролю, змінюють його цільову орієнтацію та критерії визнання доцільності й ефективності [135].

Не вдаючись до системної оцінки місця й ролі фінансового контролю, виділимо лише базові, пріоритетні критерії оцінки його якості й ефективності. Визначальним є ступінь реалізації його місії. При всій гамі функціонального навантаження фінансового контролю визначальним буде той синергетичний ефект, який досягається в гармонізації державних (національних), корпоративних і особистих інтересів у суспільстві [384].

Саме фінансовий контроль покликаний напрацювати ситуативне поле можливих загроз та отриманих викликів щодо розбалансування цих інтересів. Найбільш вразливим у цьому є зміщення у кваліфікації нецільового використання коштів, підміни у визнанні тактичних (локальних) і глобальних (стратегічних) цілей фінансування, неоднозначного виміру моментної і стратегічної вигоди [384].

Очевидно, що тільки чітка визначеність економічно–правового поля поведінки всіх суб'єктів національної економіки та підвищення рівня публічної політики регулювання економічних процесів можуть сприяти зростанню якісних характеристик фінансового контролю.

Фінансовий контроль за своєю філософією повинен стати "лікарем економічної системи" а не її "караючим мечем". Суттєвим є досягнення політичного та ідеологічного консенсусу щодо захисту національних чи корпоративних інтересів, високе суспільне визнання діяльності контролюючих органів.

Загальний висновок напрошується такий. Чітка цілеспрямованість і хаотичність ринкового реформування, глобалізаційні та інтеграційні процеси, кон'юнктурні виклики і загрози суттєво впливають на динаміку економічних змін та утвердження нового економічного порядку. Водночас вони стали поштовхом до формування нових стандартів економічних відносин у цілому й до реалізації місії фінансового контролю зокрема.

Висновки до розділу 3.

1. Сучасні фінансові відносини потребують високопрофесійного управління з боку державних та місцевих органів влади, які мають забезпечувати ефективне, результативне і прозоре управління державними фінансами. За таких умов необхідний ефективний фінансовий контроль як важлива ланка системи управління національною економікою [261]. Розвиток ринкових відносин ставить перед теорією і практикою фінансового контролю нові завдання. Так, існує потреба в уточненні концептуальних основ формування й розвитку фінансового контролю, його організації, осмисленні того, як функціонують його органи, опрацюванні новітніх методологій і досвіду здійснення контрольних заходів. Трансформаційна модель фінансового контролю вимагає провадження якісно нового менеджменту на сучасному етапі розвитку економіки України, яка дедалі більше набуває властивостей змішаної.

Нині на етапі розвитку ринкової економіки має місце надмірний вплив на систему фінансового контролю, з одного боку, ринку та його важелів, а з

другого – адміністративної системи управління й конкретної особи (суб'єкта контролю), що підриває довіру до державного управління. Як наслідок – у суспільстві поступово розвивається упереджене ставлення до державного фінансового управління. За таких умов поліпшенню іміджу країни значною мірою може сприяти посилення фінансового контролю за соціально–економічними процесами в державі.

2. Державний фінансовий контроль сприяє реалізації соціально–економічної політики держави для забезпечення дотримання законодавства у різних сферах, зокрема, у сфері формування, перерозподілу та використання фінансових ресурсів відстеження фінансових потоків і бюджет, як інструмент економічного регулювання є потужним засобом проведення цієї політики держави, важелем, з допомогою якого державні органи впливають на процес виробництва й розподілу фінансових і виробничих ресурсів як у країні, так і в регіонах. Бюджетна політика має сприяти стійкому й ефективному економічному розвитку країни й кожного регіону. Вдосконалення бюджетної політики, внесення змін до методів планування, затвердження й виконання бюджету, а також застосування нових методів контролю за його виконанням слід розглядати як важливий інструментальний засіб підвищення результативності й ефективності управління соціально–економічним розвитком регіонів. Отже, сучасний етап соціально–економічного розвитку держави потребує поглибленого розуміння ролі бюджету в економічній системі держави, поліпшення його прозорості, підвищення ефективності використання бюджетних коштів та здійснення фінансового контролю на всіх етапах соціально–економічного розвитку держави [151].

3. Актуальність посилення фінансового контролю зумовлена також необхідністю протистояти негативним явищам у економічній сфері. Як показала практика, зростання економічних злочинів у конкретних сферах свідчить про слабкість у них фінансового контролю. Зростання порушень у сфері економічної діяльності свідчить не тільки про необхідність посилення державного фінансового контролю. Воно вказує на те, що економічний

механізм господарювання є недосконалим та містить дуже багато слабких сторін, що сприяє скоєнню таких злочинів. Тому формування ефективної системи фінансового контролю має здійснюватися разом із удосконаленням усього механізму функціонування економіки [377].

Необхідність посилення контролю взагалі й фінансового зокрема зумовлюється також тим, що вітчизняна економіка розвивається в умовах постійного дефіциту фінансового фінансових ресурсів, зростання державного боргу, тож ефективне управління використання останніх не можливе без відповідного контролю.

4. Проблеми ефективності витрат державних коштів і здійснення зовнішнього фінансового контролю діяльності виконавчої влади досить актуальні для України. Адже нині від рівня якості прийнятих законодавчих актів, пов'язаних із витрачанням бюджетних коштів і використанням державної власності, ефективності їх застосування на практиці виконавчою владою залежить ступінь досягнення поставлених цілей соціально–економічного розвитку країни. Тому, цілком зрозуміло, що контроль за діяльністю виконавчої влади щодо управління державними коштами, за результатами якого давалися б оцінки ефективності їх використання при виконанні бюджетів різних рівнів, повинен здійснювати незалежний орган зовнішнього державного фінансового контролю, яким є Рахункова палата.

5. Фінансовий контроль як функція державного управління характерний для будь–якої держави. Разом із тим, у демократичній державі він набуває особливого характеру. Контроль з боку держави за створеними суспільними інститутами й окремими аспектами життя його громадян і господарюючих суб'єктів обов'язково доповнюється незалежним фінансовим контролем за діями самої держави з боку парламенту, органів державного аудиту та інститутів громадянського суспільства.

6. Державний фінансовий контроль – одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами та іншою державною власністю, а також на своєчасне вжиття необхідних відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності

державного фінансового контролю багато в чому залежить економічне благополуччя нації [226].

Результати наукових досліджень, викладених у 3 розділі, висвітлені у власних працях автора [313, 315, 317, 320, 322, 324, 327, 329, 330, 331, 333, 334, 335, 336, 337, 338].

РОЗДІЛ 4
ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

4.1. Сутність і способи організації зовнішнього контролю в системі державного фінансового контролю в Україні

Розвиток економіки, соціальної сфери та суспільства на сучасному етапі потребує нового концептуального підходу до оцінювання контрольної діяльності, які доцільно забезпечити не лише за рахунок простого нарощування відповідного ресурсного забезпечення, а й за наявності адекватного дієвого контролю за формуванням і використанням ресурсної бази. Відтак, необхідним елементом керування фінансовими ресурсами в демократичній державі є саме зовнішній незалежний державний фінансовий контроль.

Останнім часом багато дослідників намагалися проаналізувати нинішні проблеми у системі зовнішнього державного фінансового контролю на теоретичному та практичному рівнях, розглянуті наявні підходи до розуміння його сутності.

Однак, на сьогодні, залишається полемічним питання про те, що можна вважати зовнішнім контролем. На основі аналізу наукових праць з цієї тематики можна дійти висновку, що існує відмінність у розумінні терміна «зовнішній фінансовий контроль» у вітчизняній та зарубіжній науці.

З точки зору органів виконавчої влади, їх контролюючі органи можуть здійснювати зовнішній контроль по відношенню до інших міністерств і відомств, хоча це суперечить світовій практиці.

Виходячи зі світового досвіду та термінології [238], зовнішній контроль – це контроль спеціальний. У органів, що створені поза системою виконавчої влади та здійснюють цей контроль, функція контролю – основна, не змішана з іншими функціями, такими як організація та управління державними коштами, і тільки через це він називається зовнішнім. У світовій практиці акцент

робиться саме на незалежному, тобто зовнішньому державному фінансовому контролі, і у цьому контексті вживається термін «зовнішній аудит», отже, існує певна невизначеність щодо відмінності понять державного аудиту та контролю. Таким чином, поняття «аудит» або «зовнішній аудит» у міжнародній практиці замінюють поняття державного фінансового контролю і на основі офіційного перекладу нормативно–правових актів можна дійти висновку про еквівалентність цих понять. Також «аудит» використовується для позначення конкретного виду державного фінансового контролю, отже, відбувається звуження поняття та зведення державного фінансового контролю лише до державного аудиту [143].

Підтвердженням такої суперечності є також усталений термін «вищий орган фінансового контролю», в англійському варіанті якого фігурує термін «аудит», а за суттю та визначенням розглянуте поняття вказує на орган, що відповідає за здійснення саме незалежного державного фінансового контролю, а отже, зовнішнього.

Вважаємо, що в системі виконавчої влади не може здійснюватись зовнішній контроль за наведеним вище визначенням. В цій системі має функціонувати внутрішній контроль, який необхідно відтворити на нових принципах та із застосуванням нової методології. При здійсненні зовнішнього контролю контролюється і вся система виконавчої влади, і її система внутрішнього контролю. Саме тому доцільно вести мову про зовнішній контроль у тому числі особі Рахункової палати, як про вищий державний фінансовий контроль з правом законодавчої ініціативи.

Здійснюючи свою діяльність від імені Верховної Ради України, Рахункова палата керується такими основоположними принципами, як законність, плановість, об’єктивність, незалежність та гласність. Саме безумовне дотримання цих принципів визначають Рахункову палату як незалежний орган зовнішнього фінансово–економічного контролю в державі.

Спираючись на досвід, набутий у ході проведення контрольно–аналітичних та експертних заходів, враховуючи зміни чинного законодавства,

зміни і пріоритети соціально–економічного розвитку держави та суспільства, Рахунковою палатою визначено оптимальні на сьогодні основні напрями діяльності (рис. 4.1).

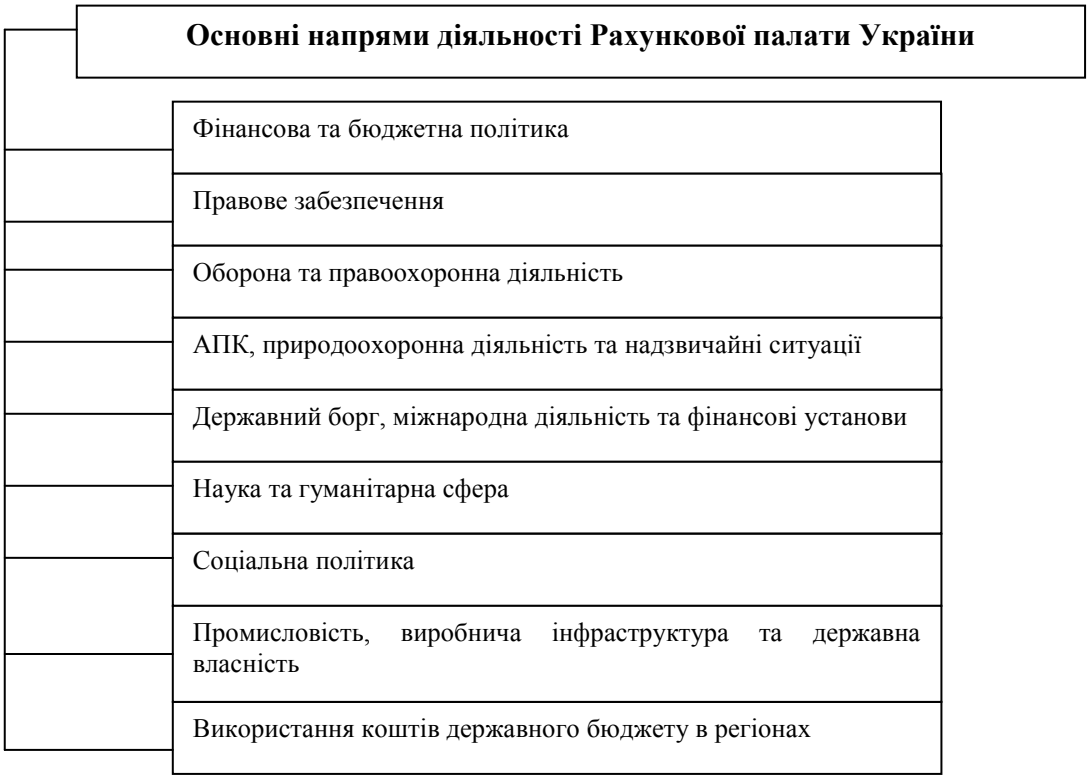

Рис. 4.1. Основні напрями діяльності Рахункової палати України
Джерело: Складено автором на основі звітних даних Рахункової палати України.

Проведення територіальними управліннями координованих департаментами Рахункової палати аудитів законності, ефективності та доцільності формування надходжень і витрачання коштів Державного бюджету України та державних цільових фондів органами державної влади, установами, організаціями, підприємствами, які знаходяться на відповідній території, дає змогу розширити сферу незалежного зовнішнього державного фінансового контролю Рахункової палати на місцевому рівні, виявляти і акцентувати увагу суспільства на проблемах використання державних коштів, які зароджуються на регіональному рівні, але мають загальнодержавне значення.

Проте, основний акцент ставиться на контрольно–ревізійну діяльність.

На Рахункову палату України відповідно до завдань, передбачених Законом України «Про Рахункову палату» [353] покладено наступні функціональні повноваження:

1) контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм в частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України;

2) за дорученням Верховної Ради України контроль за виконанням Державного бюджету України за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України, витрачанням коштів цільових фондів;

3) перевірка за дорученням комітетів Верховної Ради України використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подання за наслідками перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків по кожному фонду окремо та доцільності спрямування вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України;

4) контроль ефективності управління коштами Державного бюджету України центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, уповноважених банках та кредитних установах України;

5) надання консультації органам і посадовим особам, які обираються, затверджуються або призначаються Верховною Радою України, з питань витрачання коштів Державного бюджету України. В ході проведення перевірок і аналізу стану економіки розробка заходів щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету

України і внесення відповідних пропозицій центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики;

6) здійснення за дорученням Верховної Ради України, комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково–технічного, соціального і національно–культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджуються Верховною Радою України;

7) контроль інвестиційної діяльності органів виконавчої влади, перевірка законності та ефективності використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм;

8) проведення попереднього аналізу до розгляду на засіданнях комітетів та Верховної Ради України звітів Антимонопольного комітету України щодо здійснення ним державного контролю за дотриманням антимонопольного законодавства, а також звітів Фонду державного майна України та посадових осіб, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України, щодо ефективного управління майном, що є основним національним багатством, власністю українського народу;

9) здійснення контролю за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України, за касовим виконанням Державного бюджету України Національним банком України та уповноваженими банками;

10) перевірка за дорученням Верховної Ради України відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних з діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та апарату Кабінету Міністрів України, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України;

11) підготовка висновків та відповідей на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її відання;

12) здійснення зв'язків з контролюючими органами іноземних держав та відповідними міжнародними організаціями, укладення з ними угоди про співробітництво;

13) здійснення контролю у сфері державних закупівель.

Однак, основним завданням Рахункової палати України залишається контроль за виконанням Державного бюджету України [135].

Разом з тим, згідно з вимогами чинного законодавства, Рахункова палата здійснює контрольно–аналітичну та експертну діяльність, яка забезпечує єдину систему контролю за виконанням державного бюджету і бюджетів державних цільових фондів. Це передбачає проведення цілісного та взаємопов’язаного комплексу контрольно–аналітичних і експертних заходів [349].

Така система контролю інтегрована до основних складових бюджетного процесу і передбачає безперервний трирічний цикл контролю за формуванням та виконанням бюджетів кожного фінансового року, що реалізується на трьох послідовних стадіях: попередній контроль проекту бюджету, поточний контроль виконання бюджету та подальший контроль виконання бюджету [394] (рис. 4.2).

Комплекс заходів, що провадяться в рамках попереднього, поточного та подальшого контролю, суттєво доповнюється тематичними контрольними та аналітичними заходами, які здійснюються відповідно до плану роботи Колегії Рахункової палати.

Відповідно до своїх завдань та функцій, Колегія Рахункової палати спрямовує свою діяльність на:

– забезпечення системного контролю за всіма напрямами використання державних коштів, у тому числі і в регіонах, з ґрунтовним дослідженням загальнодержавних питань та проблемних питань розвитку регіонів;

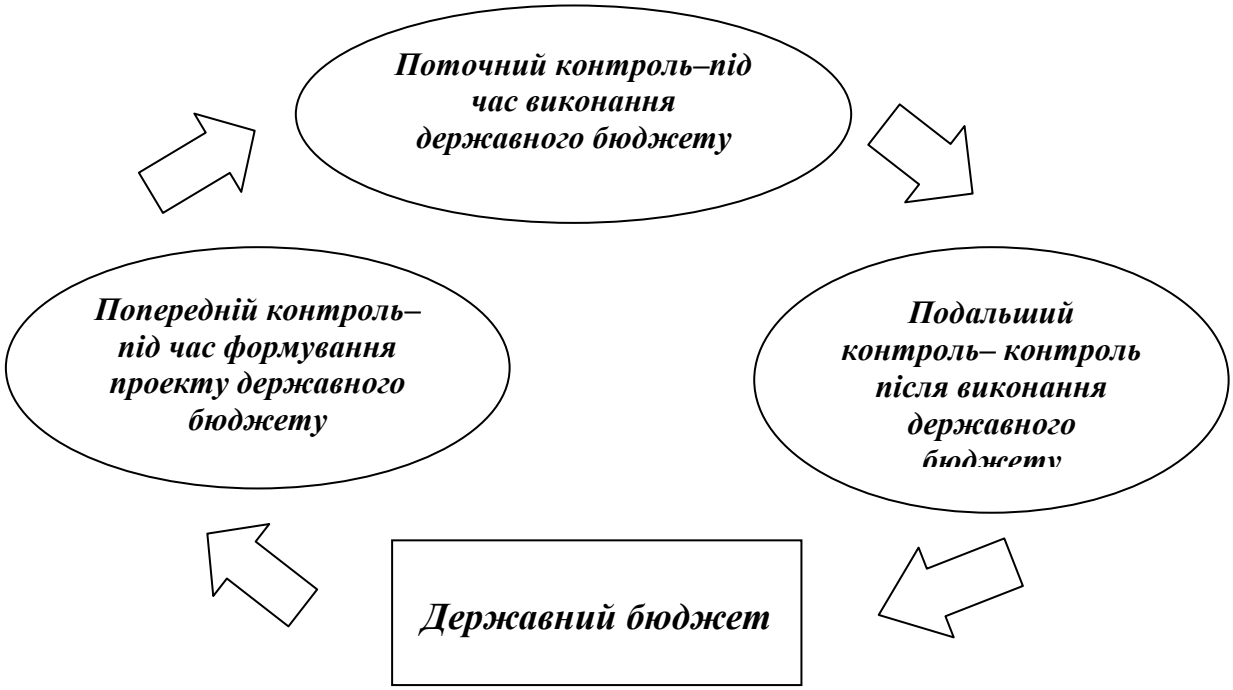

Рис. 4.2. Етапи контролю, який здійснюється Рахунковою палатою України

Джерело: Складено автором на основі звітних даних Рахункової палати України**.**

− застосування різних форм і методів проведення аудиту, зокрема аудиту ефективності, фінансового аудиту, аудиту відповідності, встановлення причинно–наслідкових зв'язків виявлених порушень;

− здійснення системного контролю за виконанням національних, державних та комплексних програм;

− здійснення аналітичної діяльності, оцінки ефективності управління об'єктами аудитів, обґрунтованості прийняття управлінських рішень;

− систематизацію та аналіз виявлених порушень головними розпорядниками бюджетних коштів та підготовку відповідних рекомендацій і пропозицій;

– виконання міжнародних зобов'язань Рахункової палати як незалежного зовнішнього аудитора ОБСЄ, діяльність у структурі Міжнародної та Європейської організацій вищих органів фінансового контролю;

– забезпечення гласності та прозорості в діяльності Рахункової палати;

– розвиток сучасних інформаційних технологій у забезпеченні фінансового контролю.

На постійному контролі перебувають питання стану реагування органів державної влади на висновки та пропозиції Рахункової палати за результатами контрольних та аналітичних заходів, розгляд Верховною Радою України, її комітетами результатів контрольно–аналітичних заходів Рахункової палати та законодавчих пропозицій з питань державного бюджету і фінансів України, врахування Урядом рекомендацій Рахункової палати при підготовці законопроектів та нормативних актів.

Упродовж 2009–2013 років Рахунковою палатою України здійснено 4962 контрольно–аналітичні та експертні заходи (рис. 4.3).

Аудиторами Рахункової палати у ході проведення контрольно–аналітичних та експертних заходів у цьому періоді виявлено, бюджетних правопорушень (незаконного, у тому числі нецільового), неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних цільових фондів на загальну суму 106,1 млрд. грн. (рис. 4.4).

Як бачимо з рис. 4.4. суми виявлених Рахунковою палатою України порушень то зменшуються, то зростають. Так, у 2013 році вони зросли на 38% або на 4,9 млрд. грн. порівняно з 2012 і склали 17,8 млрд. грн. Зазначимо, що упродовж аналізованого періоду свого максимального значення зазначені порушення сягнули 30,5 млрд. грн. у 2010 році.

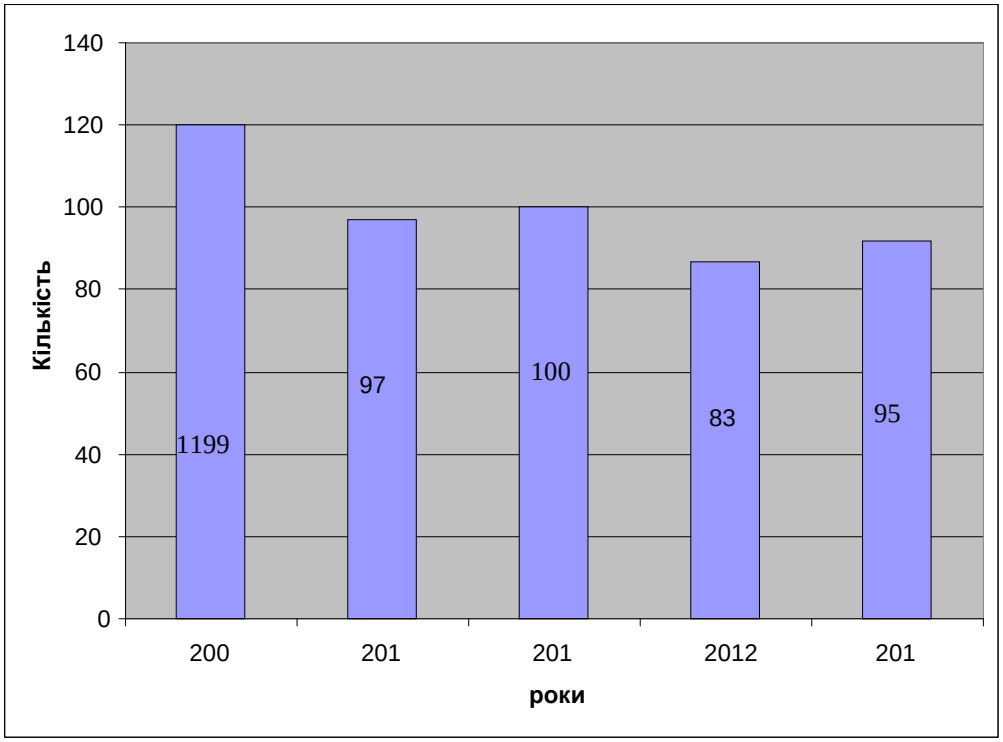

Рис. 4.3. Динаміка контрольно–аналітичних та експертних заходів, проведених Рахунковою палатою України у 2009–2013 роках

Джерело: Складено автором на основі звітів Рахункової палати України.

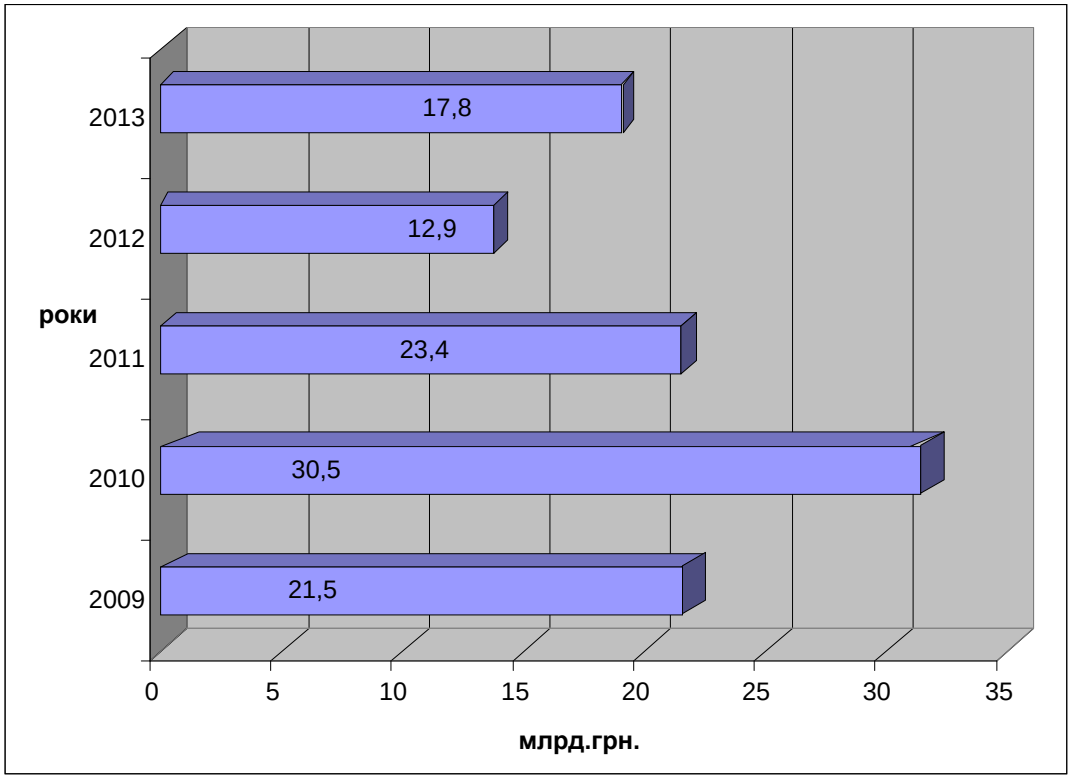

Рис. 4.4. Динаміка порушень, виявлених Рахунковою палатою України у 2009–2013 роках

Джерело: Складено автором на основі звітів Рахункової палати України.

З цієї суми:

– незаконне, у тому числі нецільове використання коштів становить 10,1 млрд. грн. (47%) і 4,9 млрд. грн. (28%) у 2009 і 2013 роках відповідно;

– неефективне використання коштів – 11,4 млрд. грн. (53 %) і 12,9 млрд. гривень (72 %) у 2009 і 2013 роках відповідно (рис. 4.5).

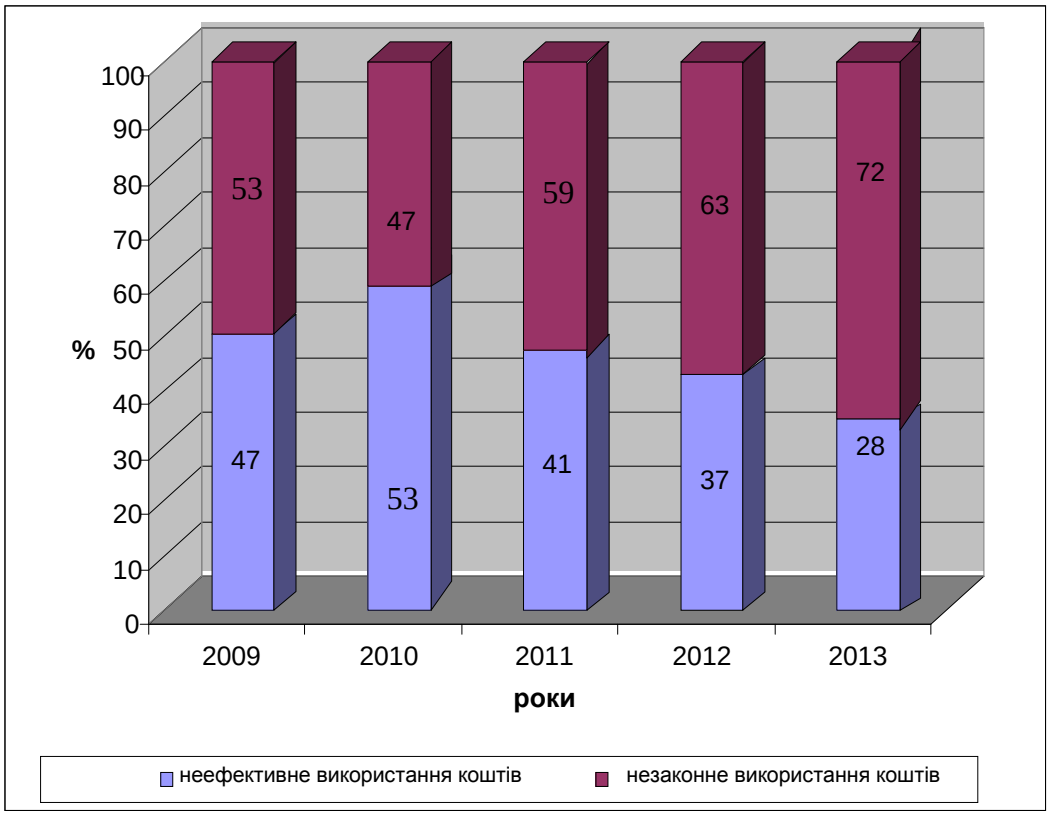

Рис. 4.5. Структура порушень, виявлених Рахунковою палатою України у 2009 – 2013 роках

Джерело: Складено автором на основі звітів Рахункової палати України.

Деяке зменшення обсягів виявлених порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів у 2011 році, порівняно з 2010 роком, пов’язане з позбавленням Рахункової палати повноважень щодо контролю за надходженням коштів до державного бюджету, а також зумовлене тим, що контрольну діяльність Рахункової палати було спрямовано на проведення контрольно–аналітичних заходів з метою встановлення реального стану справ з виконанням постанов і висновків Колегії

Рахункової палати та стимулювання усунення виявлених порушень і недоліків, підвищення дієвості та ефективності перевірок. На реалізацію цієї мети було націлено практично кожний третій контрольний захід.

Насамперед, приділялась увага тим державним цільовим програмам, напрямам використання бюджетних коштів, в яких має місце значна соціально–економічна складова або виявлено значні обсяги порушень бюджетного законодавства, неефективного управління та використання бюджетних коштів [299].

Аналіз контрольно–аналітичних заходів, проведених Рахунковою палатою України упродовж аналізованого періоду, свідчить, що більшість бюджетних правопорушень продовжують мати системний характер. Найбільш характерними за кількістю виявлених випадків та обсягів порушень були бюджетні правопорушення, які умовно можна класифікувати за такими узагальненими видами [38] (табл. 4.1):

– використання коштів з порушенням бюджетного законодавства;

– порушення під час здійснення закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти;

– планування видатків Державного бюджету за відсутності правових підстав;

– втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень;

– інші.

Як видно з даних таблиці 4.1 упродовж аналізованого періоду найбільшу питому вагу серед незаконного використання бюджетних коштів займає використання коштів з порушенням бюджетного законодавства, близько 35%, або 1680,7 млн. грн. у 2013 році, що на 1231,9,5 млн. грн. більше 2007 року, однак на 7158,2 млн. грн. менше 2010 року. Значними за обсягами є порушення вимог законодавства України щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти. Вони у 2013 році становили 886,9 млн. грн. (18,1%), що на 6246,6 млн. грн. більше, ніж у 2007 році. Порушення у плануванні видатків Державного бюджету за відсутності правових підстав складають приблизно 17,9 % або 877

млн. грн., а втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень – 2,1% або 102,9 млн. грн.

Таблиця 4.1

Обсяги незаконного використання бюджетних коштів, виявлених Рахунковою палатою України упродовж 2007–2013 років

Показники		2007р.	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2013р
Використання коштів з порушенням бюджетного законодавства	млн. грн.	448,8	2824,7	3686,5	8838,9	5616,3	1281,6	1680,7
	%	6,8	60,1	36,5	54,9	57,9	26,7	34,3
Планування видатків	млрд. грн.	270,6	690,9	1141,3	676,2	533,5	782,4	877
Державного бюджету за відсутності правових підстав	млн. грн.	278,8	690,9	1141,3	676,2	533,5	1339,2	1264,3
	%	4,1	14,7	11,3	4,2	5,5	27,9	25,8
Порушення вимог законодавства України щодо закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти”	млн. грн.	262,3	507,6	1393,8	853,3	1852,7	1195,2	886,9
	%	4,0	10,8	13,8	5,3	19,1	24,9	18,1
Втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень	млн. грн.	112,2	70,5	1878,6	644,0	582,0	81,6	102,9
	%	1,7	1,5	18,6	4,0	6,0	1,7	2,1
Інші	млн. грн.	5671,2	606,3	1999,8	5087,6	1115,5	120	88,2
	%	83,4	12,9	19,8	31,6	11,5	2,5	1,8
Всього	млн. грн.	6800	4700	10100	16100	9700	4800	4900
	%	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: Складено автором на основі звітів Рахункової палати України.

Найбільш характерними та численними видами неефективного управління і використання державних коштів було (табл. 4.2):

– неефективне використання коштів внаслідок необґрунтованих управлінських рішень;

– втрати бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень;

– неефективне використання коштів іноземних цільових позик;

– неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування та планування;

– неефективне використання коштів резервного фонду державного бюджету;

– неефективне управління коштами через недоліки в плануванні.

Таблиця 4.2

Обсяги неефективного використання бюджетних коштів, виявлених Рахунковою палатою України упродовж 2007–2013 років

Показники		**2007р.**	**2008р.**	**2009р.**	**2010р.**	**2011р.**	**2012р.**	**2013р.**
Неефективне використання коштів через відсутність обґрунтованого прогнозування і планування	млн. грн.	1506,4	4290	5688,6	1540,8	2698,9	3167,1	3379,8
	%	26,9	55,0	49,9	11,0	19,7	39,1	26,2
Неефективне використання коштів Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень	млрд. грн.	856,2	1950	2793,0	720,0	6151,3	2972,7	4424,7
	%	15,3	25,0	24,5	5,1	44,9	36,7	34,3
Використання коштів на придбання основних фондів (обладнання)	млн. грн.	274,4	156,0	410,4	86,4	274,0	372,6	2696,1
	%	4,9	2,0	3,6	0,6	2	4,6	20,9
Неефективне використання коштів резервного фонду	млн. грн.	29,5	234,0	592,8	382,4	356,2	162	232,2
	%	0,5	3,0	5,2	2,7	2,6	2,0	1,8
Інші	млн. грн.	2934,4	1170	1915,2	11284	4219,6	1425,6	2167,2
	%	52,4	15	16,8	80,6	30,8	17,6	16,8
Всього	млн. грн.	5600	7800	11400	14400	13700	8100	12900
	%	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: Складено автором на основі звітів Рахункової палати України.

Як видно з даних таблиці 4.2 упродовж 2013 року у структурі неефективного використання бюджетних коштів найбільшу частку становили бюджетні порушення щодо неефективного використання коштів Державного бюджету внаслідок прийняття необґрунтованих управлінських рішень та неефективного використання коштів через відсутність обґрунтованого

прогнозування і планування в середньому 34,3% або 4424,7 млн. грн. і 26,2% або 3379,8 млн. грн. відповідно.

У звітному році, як і у попередньому, також виявлено значні обсяги неефективного використання коштів Пенсійного фонду України – понад 3,4 млрд. грн. або 26,6 відс. від загального обсягу неефективного управління та використання державних коштів.

Доречно акцентувати увагу і на проблемі неефективного управління коштами державного бюджету, внаслідок чого їх було повернуто до бюджету. Загальна сума повернутих до бюджету коштів склала майже 3,3 млрд. грн. або 25,1 відс. від загального обсягу неефективного управління та використання державних коштів.

У ході проведення аудитів, пов’язаних з наповненням доходної частини державного бюджету, зафіксовано непоодинокі випадки прийняття Кабінетом Міністрів України необґрунтованих управлінських рішень, що спричинило значні втрати бюджетних надходжень.

У ході аналізу формування та виконання бюджету Пенсійного фонду України встановлено, що з метою недопущення заборгованості з виплати заробітної плати шахтарям Кабінет Міністрів України (протокол засідання від 23.07.2009 р. № 48) доручив Мінвуглепрому, Державному казначейству, Державній податковій адміністрації та Пенсійному фонду забезпечити першочергове спрямування коштів, що виділяються з державного бюджету, та коштів, отриманих від реалізації вугілля, виключно на виплату заробітної плати працівникам державних вугледобувних підприємств зі сплатою нарахованих податків та платежів до Пенсійного фонду України та інших соціальних фондів протягом жовтня–листопада 2009 року. Відповідно до протоколу № 70 засідання Кабінету Міністрів України від 29.10.2009, термін погашення заборгованості, що утворилася зі сплати нарахованих податків та платежів до Пенсійного фонду України та інших соціальних фондів, було продовжено до 01.01.2010 року.

Таким чином, Кабінетом Міністрів України в порушення пункту 6 статті 19 і пункту 6 статті 20 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування», частини другої статті 52 Закону України «Про Кабінет Міністрів України» протокольними рішеннями було відстрочено майже на 3 місяці сплату страхових внесків до Пенсійного фонду України та інших соціальних фондів державними вугледобувними підприємствами. Як наслідок, Пенсійним фондом у 2013 році недоотримано страхових внесків у сумі 1 млрд. 108,2 млн. грн., іншими фондами державного соціального страхування – 445,5 млн. гривень.

Підсумовуючи, слід зазначити, що аналіз результатів аудитів, здійснених Рахунковою палатою упродовж аналізованих років, показав, що більше 52 млрд. грн. державних коштів було використано або з порушенням чинного законодавства, або неефективно. Більшість фактів незаконного та неефективного використання коштів держави були спричинені необґрунтованими, невиваженими, а в разі випадків – і в порушення чинного законодавства управлінськими рішеннями, відродженням практики управління бюджетними коштами не на основі закону, а в «ручному режимі».

Причини такого стану закладено, насамперед, у ігноруванні встановленого Конституцією України, Бюджетним кодексом України та іншими законами порядку підготовки, затвердження, виконання и звітування про виконання Державного бюджету України. Бюджет втрачає своє призначення головного фінансового документу країни, який має відображати економічну політику держави, та стає елементарною прибутково–видатковою касою з розподілу бюджетних коштів.

Масові порушення у сфері державних закупівель, розбалансування бюджету Пенсійного фонду України, нецільове використання кредитних ресурсів, необґрунтоване перевищення вартості фінансування будівництва об'єктів, насамперед, пов'язаних з проведенням чемпіонату Європи 2012 року з футболу, грубі порушення механізму використання коштів Стабілізаційного

фонду, які фактично використовувалися як додатковий бюджетний ресурс, а не спрямовувалися на заходи з подолання фінансової кризи в Україні, відсутність обґрунтованого прогнозування і планування – ось неповний перелік проблем, виявлених Рахунковою палатою за результатами проведених аудитів.

Практично ті ж самі фактори – необґрунтовані управлінські рішення, недотримання норм законодавства України, неналежне виконання своїх обов'язків органами державної влади – призвели, за висновками Колегії Рахункової палати, до звуження податкової бази, ухилення від сплати податків та зборів, що стало причиною недонадходження значних сум до доходної частини державного бюджету. Врахування та виконання пропозицій Рахункової палати за результатами проведених аудитів з питань наповнення доходної частини Державного бюджету України могло б стати додатковим джерелом коштів для забезпечення впровадження соціально–економічних реформ, стабільного розвитку держави.

Внаслідок поновлення у вересні 2013 року повноважень Рахункової палати в частині контролю за доходами державного бюджету, під час здійснення контрольно–аналітичних заходів приділялась увага не тільки використанню бюджетних коштів, а й формуванню дохідної частини бюджету. Структура обсягів виявлених бюджетних порушень неефективного управління та використання державних коштів за напрямами наведена в таблиці 4.3.

Як видно з даних таблиці 4.3 у 2013 році найбільший обсяг неефективно використаних бюджетних коштів спостерігається у сфері державна підтримка промисловості, енергетичного потенціалу, транспортної системи, системи зв'язку, житлово–комунального господарства, соціальній сфері 5224,5 млн. грн. або 40,5% і 3624,9 млн. грн. або 28,1% відповідно.

Таблиця 4.3

Структура незаконного та неефективного використання коштів Державного бюджету України у 2013 році за основними напрямами і сферами

млн. грн.

Сфера	Незаконне використання бюджетних коштів		Неефективне використання бюджетних коштів	
1	**2**	**3**	**4**	**5**
Державна підтримка промисловості, енергетичного потенціалу, транспортної системи, системи зв'язку, житлово–комунального господарства	1440,6	29,4	5224,5	40,5
Реалізація проектів міжнародних фінансових організацій	4,9	0,1	12,9	0,1
Фінансування аграрного комплексу, підтримки вітчизняного сільгоспвироб–ництва та охорони земель державної власності	44,1	0,9	103,2	0,8
Охорона здоров'я та культура	940,6	21,4	154,8	1,2
Наука і освіта	617,4	12,6	245,1	1,9
Взаємовідносини Державного бюджету з місцевими бюджетами та використання бюджетних коштів на соціально–економічний розвиток регіонів	739,9	15,1	1457,7	11,3
Соціальні питання	416,8	6,3	3624,9	28,1
Охорона навколишнього природного середовища, екологічна безпека та запобігання надзвичайним ситуаціям	53,8	1,1	141,9	1,1
Виконання повноважень державними органами	112,7	2,3	1354,5	10,5
Інші	529,2	10,8	580,5	4,5
Всього	4900	100	12900	100

Джерело: Складено автором на основі звітів Рахункової палати України.

Разом з тим, найбільше незаконного витрачання бюджетних коштів виявлено у сферах державна підтримка промисловості, енергетичного потенціалу, транспортної системи, системи зв'язку, житлово–комунального господарства; охорони здоров'я та культури 1440,6 млн. грн. або 29,4%, 940,6 млн. грн. або 21,4% відповідно.

У своїй діяльності Рахункова палата України дотримується постулату, притаманного органам державного фінансового контролю – тільки тоді

контрольний захід вважається завершеним і таким, що досяг своєї мети, коли є позитивне реагування та прийнято рішення щодо повного, адекватного й результативного виконання всіх рекомендацій та пропозицій [135].

Так, за результатами проведених Рахунковою палатою протягом 2007–2013 років контрольно–аналітичних та експертних заходів підготовлено та направлено до вищих органів законодавчої і виконавчої влади, установ, організацій, підприємств 4134 документи (таблиця 4.4) для відповідного реагування, усунення виявлених порушень і недоліків, а також відшкодування втрат і збитків, заподіяних Державному бюджету України.

Таблиця 4.4

Документи відповідного реагування за результатами контрольно–аналітичних заходів, здійснених Рахунковою палатою України

Роки	Кількість документів							
	Секретаріат Президента України	Народні депутати України та Верховна Рада	Кабінет Міністрів України	Міністерство фінансів України	Органи прокуратури та інші правоохоронні органи	Міністерства, інші органи виконавчої влади	Установи, організації, підприємства	Всього
2007	19	163	130	11	37	223	58	641
2008	51	418	114	42	30	186	24	865
2009	41	189	106	18	39	187	30	610
2010	37	153	108	20	35	178	25	556
2011	18	132	110	15	27	180	31	513
2012	12	126	87	11	13	155	25	429
2013	7	118	105	13	31	246		520

Джерело: Складено автором на основі звітів Рахункової палати України.

Як видно з даних таблиці 4.4 упродовж 2008–2012 років кількість документів, які передаються для відповідного реагування до вищих органів законодавчої і виконавчої влади, установ, організацій, підприємств зменшується з 865 до 429, що може свідчити про покращення бюджетної дисципліни в Україні.

Повсякденною практикою роботи Рахункової палати є ретельне, методичне відстежування та аналіз виконання об'єктами контрольних заходів

рекомендацій і пропозицій, що затверджені Колегією Рахункової палати за результатами проведених аудитів.

Контрольний захід вважається таким, що досяг своєї мети, тільки в тому разі, коли є відповідне позитивне реагування на інформації та висновки Колегії Рахункової палати керівництва Кабінету Міністрів України, міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, об'єктів, що перевірялися.

Пропозиції, що містились у висновках Колегії Рахункової палати за результатами контрольно–аналітичних та експертних заходів, було враховано при підготовці та прийнятті Верховною Радою України ряду законів.

Як засвідчили результати аналізу, здебільшого об'єктами контролю вживалися заходи щодо усунення виявлених порушень, недопущення повторення фактів бюджетних правопорушень (незаконного, у тому числі нецільового), а також неефективного використання коштів Державного бюджету України та державних цільових фондів [183].

Матеріали Рахункової палати використовувалися при підготовці парламентських слухань та в роботі комітетів Верховної Ради України. Висновки та пропозиції Колегії Рахункової палати за матеріалами проведених контрольно–аналітичних заходів враховувалися Урядом при прийнятті рішень щодо удосконалення державної фінансової та бюджетної політики.

Висновки, пропозиції та рекомендації щодо усунення виявлених порушень і поліпшення використання коштів державного бюджету, затверджені Колегією Рахункової палати за результатами контрольно–аналітичних заходів, розглядалися та бралися до уваги керівництвом органів державної влади – головних розпорядників бюджетних коштів.

На виконання статті 26 Закону України «Про Рахункову палату» [353] та відповідно до Порядку взаємодії між Генеральною прокуратурою України та Рахунковою палатою з питань підготовки, подання, розгляду матеріалів перевірок та інформування про результати їх розгляду, вжиття заходів прокурорського реагування, затвердженого 16.06.2005 керівниками зазначених відомств, упродовж аналізованих років для прийняття рішення в порядку статті

97 Кримінально–процесуального кодексу України і застосування заходів прокурорського реагування до Генеральної прокуратури України було подано загалом 538 матеріалів відповідно.

Найголовнішою проблемою органів фінансового контролю є та, коли вони фіксують допущені порушення, тоді як їх потрібно передбачати і запобігати їм [143]. Зміну парадигми контролю можна охарактеризувати як перехід від контролю статистичного і апостеріорного до здійснення контролю переважно динамічного і апріорного.

Якщо Рахункова палата займатиметься лише статистичною звітністю, то уподібниться органам внутрішнього фінансового контролю, але ж у них інша мета діяльності. Мета незалежного контрольного органу спеціальної конституційної компетенції – Рахункової палати України – не в контролі за діяльністю конкретних бюджетоотримувачів, а в контролі бюджету. В цілому принципова різниця, яка проявляється у методах і формах роботи [143].

Звичайно, перехід до нових методів роботи – процес довготривалий і тяжкий, нове завжди піддається критиці. Перше, що нам необхідно зробити, це на ранній стадії формування бюджету налагодити механізм, який давав би нам змогу прогнозувати насамперед доходи. Це, до речі, одне із положень Лімської декларації (основного міжнародного нормативного документа у цій сфері державного фінансового контролю). Цей механізм давав би нам можливість виносити експертні висновки на всі проекти, які виконавча влада збирається здійснити [143].

Безумовно, обмеження державного контролю лише перевіркою законності і цільового використання бюджетних коштів зжило себе. Уявляється, що державний контроль має контролювати не лише норму, а й крайні межі, за якими настють необоротні наслідки в розвитку суспільства [143].

Головне в діяльності державного контролю – визначення критичних меж стійкості системо утворюючих інститутів суспільства: бюджету, безпеки, інформаційних ресурсів, екології, здійснення моніторингу поточного стану основоположних інститутів відносно виявлених критичних меж стійкості. Саме

у цьому полягає різниця між державним контролем і контролем, здійснюваним такими органами, як наприклад, контрольно–ревізійні управління міністерств і відомств, фіскальні, наглядові структури вбудовані в систему управління конкретних відомств і завжди будуть керуватися відомчими принципами [143].

Отже, можна зазначити ще одну перевагу Рахункової палати: це позавідомчий орган. У своїй діяльності, на відміну від відомчих структур, палата повинна керуватися іншою логікою. Державний контроль може визнаватися таким тільки в тому разі, якщо він організує свою діяльність спираючись на національні інтереси як на принципові критерії [143].

Отже, дієвість та ефективність роботи Рахункової палати упродовж останніх років підвищилась, незважаючи на те, що абсолютні показники обсягів виявлених порушень дещо зменшились. Напевно, саме такий підхід є більш ефективним з точки зору державного ставлення до використання бюджетних коштів, ніж просте виявлення порушень.

4.2. Практика здійснення внутрішнього державного фінансового контролю в Україні

Питання ефективності державного управління у сфері фінансів, а також здійснення фінансового контролю мають виняткове суспільне значення. Однією із важливих загальнодержавних проблем при цьому є формування ефективної системи внутрішнього (урядового) державного фінансового контролю. В Україні його реалізує система органів державної влади, серед яких Державна фінансова інспекція, Державна фіскальна служба, Державна казначейська служба та інші. Відповідно до змісту контрольної діяльності, головна увага у внутрішньому фінансовому контролі приділяється процесу формування й використання бюджетних ресурсів.

Держава на правах власника фінансових ресурсів, які акумулюються у бюджетах різних рівнів, має право та зобов’язана здійснювати фінансовий контроль та аудит об'єктів права своєї власності: майна і фінансових ресурсів. В

умовах формування ринкових відносин, держава змінює характер своєї діяльності у соціальному та економічному секторах, що вимагає відповідних змін і у сфері державного фінансового контролю та аудиту. Відтак, уряд через свої контролюючі органи має забезпечити попередній, поточний і наступний державний фінансовий контроль та державний аудит використання коштів. Такий контроль за своєю природою є внутрішнім – урядовим контролем, бо він є конституційним обов'язком нашого уряду, пов'язаним із виконанням ним Закону про державний бюджет та інших законів України. Цей контроль є складовою частиною процесу виконання управлінських функцій, покладених на уряд як вищий орган виконавчої влади [143].

Контроль ефективності витрачання бюджетних коштів та використання державної власності передбачає:

– організацію і контроль вчасності виконання дохідних і видаткових статей бюджетів і державних позабюджетних фондів за обсягами, структурою й цільовим призначенням;

– визначення доцільності витрат і використання державної власності;

– оцінювання обґрунтованості дохідних і видаткових статей бюджетів.

Провідну роль серед органів державної влади, які здійснюють внутрішній фінансовий контроль в сучасних умовах відіграє Державна фінансова інспекція України. Показники її діяльності дають підстави стверджувати про значну кількість та обсяги виявлених фінансових порушень, переважна більшість яких відбувається у діяльності бюджетних установ. До головних порушень, які спостерігаються у процесі виконання бюджетів, у сучасній практиці належать:

– факти витрат, проведених з порушенням чинного законодавства при умові їхнього списання за касовими видатками бюджетної установи, а також витрат, здійснених понад затверджені ліміти на відповідний період;

– наявність завищених асигнувань та зайво одержаних бюджетних коштів чи коштів позабюджетних фондів через необґрунтованість розрахунку норм витрат;

– заниження в обліку вартості основних засобів та інших товарно–

матеріальних цінностей;

– неоприбуткування суми вартості матеріальних цінностей і коштів, які є в наявності, без ознак розкрадань;

– зайве нарахування заробітної плати за виконані роботи, послуги тощо;

– суми, витрачені бюджетними організаціями понад виділені на заробітну плату асигнування;

– незаконно виплачені суми премій, пенсій, компенсацій, допомоги, стипендій;

– видатки внаслідок безпідставного списання підзвітних сум на відрядження;

– витрати бюджетних коштів та коштів державних позабюджетних фондів, допущені внаслідок завищення обсягів фактично виконаних робіт, послуг або установлених норм витрат;

– витрати коштів бюджету не за цільовим призначенням;

– витрати коштів бюджету та коштів позабюджетних фондів на утримання апарату міністерства понад затверджений кошторис у межах загальних бюджетних асигнувань цього міністерства, у тому числі за рахунок коштів, виділених на утримання підвідомчих організацій;

– суми, недоотримані державними підприємствами і організаціями при реалізації основних засобів, інших матеріальних цінностей внаслідок продажу за заниженими цінами;

– незаконне списання дебіторської заборгованості за не отримані послуги;

– інші незаконні витрати бюджетних коштів, коштів державних позабюджетних фондів, матеріальних цінностей, що завдали збитку та можуть бути підставою для притягнення винних осіб до відповідальності згідно із чинним законодавством.

Аналіз результатів діяльності органів Державної фінансової інспекції свідчить, що кількість та масштаби виявлених в ході контрольно–перевірочної роботи порушень лишаються суттєвими. Якщо оцінити динаміку кількості проведених контрольних заходів впродовж останніх років, можна констатувати їхнє зменшення. Якщо у 2007 році органами Державної фінансової інспекції

було проведено 17,6 тис. заходів, то у 2011 році – 13,3 тис. заходів, або майже на 1/4 менше, у 2012 році – 9,5 тис. заходів, у 2013 році – 6,5 тис. заходів, або в 2,7 раза менше. Суттєво скоротилася й кількість підприємств, охоплених усіма видами контролю: з 16,6 тис. у 2007 році до 12,5 тис. у 2011 році, до 8,9 тис. у 2012 році та до 6,0 тис. у 2013 році . При цьому особливо значне скорочення спостерігалося щодо контролю за діяльністю державних цільових фондів – майже у 50 разів, з 1132 у 2007 році до 23 – у 2011 році, з 1128 у 2012 році та до 103 – у 2013 році (табл. 4.5).

Попри скорочення кількісних показників охоплення різними формами контролю суб'єктів господарювання, результативність цих заходів залишалась стабільно високою. Так, якщо у 2007 році фінансові порушення були виявлені на 92,9% перевірених підприємств, то у 2008 році – на 96,7%, у 2009 році – на 95,5%, у 2010 році – на 94,1%, у 2011 році – на 96,0%, у 2012 році – на 92,1 %, у 2013 році – 95,5 %. Якщо звернути увагу на рівень виявлених порушень у розрізі бюджетних установ та цільових фондів, то для останніх цей показник суттєво нижчий та характеризується значною волатильністю.

Для прикладу, якщо у 2009 році порушення були виявлені у 62,5% підрозділах державних цільових фондів, які підлягали перевірці, то у 2011 році – на 91,3%, у 2012 році на 65,2 %, у 2013 році – на 84,4 %.

Натомість, рівень виявлених порушень в бюджетних установах продовж 2007–2011 рр. залишався стабільно високим – від 96,9% до 99,1%, у 2012 та у 2013 роках до 97,5 % (табл.4.5).

Таблиця 4.5

Показники кількості проведених контрольних заходів органами Державної фінансової інспекції України у 2007–2013 рр., од.

Показники	Роки						
	2007	2008	2009	2010	2011	212	2013
1	2	3	4	5	6	7	8
Проведено контрольних заходів, од.	17563	16375	16376	15392	13388	9500	6460
Кількість підприємств, установ і організацій, охоплених ревізіями та комісійними перевірками, од.	16624	15635	15335	14333	12500	8938	5980
– бюджетних установ	9965	10591	10009	9431	7800	5289	3896
– державних цільових фондів	1132	630	104	97	23	1128	122

Продовження таблиці 4.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Кількість підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення, од.	15448	15118	14640	13488	11100	8234	5708
(%)	92,9	96,7	95,5	94,1	96,0	92,1	95,5
– у бюджетних установах і організаціях, од.	9660	10491	9790	9153	6431	5157	3800
(%)	96,9	99,1	97,8	97,1	98,2	97,5	97,5
– у державних цільових фондах, од.	862	599	65	66	21	736	103
(%)	76,1	95,1	62,5	68,0	91,3	65,2	84,4

Джерело: Складено автором за даними ГоловКРУ України (з 2011 року – Державна фінансова інспекція України).

Якщо оцінити обсяги охоплених контрольними заходами фінансових ресурсів, то вони впродовж 2007–2010 рр. швидко зростали – 308,47 млрд. грн. у 2007 році до 720,35 млрд. грн. у 2010 році, до 481,36 млрд. грн. у 2012 році, до 672,02 млрд. грн. у 2013 році. При цьому, в 2008 році обсяг охоплених ревізіями та комісійними перевірками фінансових та матеріальних ресурсів зріс в 1,4 рази, у 2009 році – на 3,7%, у 2010 році – збільшився у в 1,6 рази. Натомість, у 2011 році спостерігалося різке скорочення цього показника – до 481,30 млрд. грн., або на третину, у 2012 році збільшився в 1,6 раза, у 2013 році – в 2,2 раза.

При цьому, якщо у попередні роки ревізії та комісійні перевірки стосувалися як загальнодержавних, так і інших ресурсів, в 2011 році увесь обсяг охоплених перевірками матеріальних та фінансових ресурсів становили ресурси, які перебувають у розпорядженні держави (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Обсяг фінансових та матеріальних ресурсів, охоплених контрольними заходами Державної фінансової інспекції України у 2007–2013 рр., млн. грн.

Показники	**Роки**						
	2007	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**
1	2	3	4	5	6	7	8
Обсяг охоплених ревізіями, комісійними перевірками фінансових та матеріальних ресурсів, всього:	308470,9	428681,2	444671,0	720351,1	481300	481356,1	672021,0
– з них загальнодержавні ресурси, всього	147042,3	252608,5	264188,2	540652,6	481300	**	**

Продовження таблиці 4.6

1	2	3	4	5	6	7	8
– у т.ч. кошти державного бюджету	161428,5	173702,9	180502,8	178650,6	134468	**	**
Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, всього	2205,3	3703,1	3435,5	35127,0	5400,0	3689,2	3727,9
(%)	0,71	0,86	0,77	4,88	1,1	0,8	0,6
– загальнодержавні ресурси	1290,3	2784,9	2091,6	30028,5	2954,2	**	**
– комунальні ресурси	802,5	598,8	1155,1	1241,1	1303,5	**	**
– недержавні ресурси	112,5	319,4	188,8	3857,4	488,0	**	**

Джерело: Складено автором за даними ГоловКРУ України (з 2011 року – Державна фінансова інспекція України).
** Дані відсутні.

Щодо обсягів виявлених фінансових порушень, які призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, то вони характеризуються значною нестабільністю за роками. Так, якщо у 2007 році цей обсяг склав 2,2 млрд. грн., у 2008 році – 3,7 млрд. грн., то у 2010 році – аж 35,1 млрд. грн., що в 14 разів більше. Рівень виявлених порушень у відношенні до обсягу охоплених ревізіями та перевірками фінансових і матеріальних ресурсів збільшився з 0,7–0,9% в середньому за 2007–2009 рр. до 4,9% у 2010 році. Основна частина виявлених порушень стосується формування і використання загальнодержавних ресурсів – від 2/3 у 2007–2009 рр. до понад 85% у 2010 році. Однак обсяг виявлених порушень значно знизився і склав 3,8 млрд. грн. і 3,7 млрд. грн. відповідно у 2012–2013 роках.

Однак, наведені цифрові показники не можна вважати повною мірою об’єктивними в силу недосконалості порядку планування контрольно–ревізійної діяльності. Значний обсяг фінансово–бюджетних операцій не підпадає протягом тривалого часу під інспектування чи державний фінансовий аудит, що створює сприятливі умови для вчинення фінансових порушень. Зазначену проблему доцільно вирішувати шляхом вдосконалення порядку проведення державних фінансових аудитів та інспектування, зосередивши контрольну діяльність на державних фінансових ресурсах. Запровадження в

Україні аналізу та оцінки стану фінансово–бюджетної дисципліни на рівні внутрішнього фінансового управління та контролю і системи ризиків фінансових порушень дозволить охопити більшість фінансових операцій контрольними заходами.

Серед фінансових порушень, що виявляються у бюджетних установах, найбільшими за кількістю та обсягами є незаконні витрати і недостачі державних ресурсів та нецільове витрачання бюджетних коштів. За 2011 рік по Україні виявлено фінансові порушення, що призвели до незаконних, нецільових втрат та недостач ресурсів на загальну суму 3,96 млрд. грн., що склало понад 40% від загального обсягу виявлених фінансових порушень. Попри стійке зростання обсягів виявлених незаконних, нецільових втрат на недостач фінансових ресурсів, їхня частка у загальному обсязі виявлених фінансових порушень у розрізі років суттєво змінюється. Погіршення стану фінансово–бюджетної дисципліни здебільшого відслідковується у діяльності бюджетних установ, де й зосереджено в основному бюджетні кошти [271] (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Обсяги незаконних, нецільових витрат бюджетних коштів та недостачі ресурсів, виявлених Державною фінансовою інспекцією України у 2007–2013 рр., млн. грн.

Показники	Роки						
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Виявлено незаконних нецільових витрат та недостач фінансових ресурсів, всього	1880,3	2427,8	1976,5	32593,3	3959,0	2914,3	2413,1
у тому числі, незаконні, нецільові витрати бюджетних ресурсів	582,0	769,7	942,3	7958,8	1600,0	1163,1	1066,2
Питома вага незаконних, нецільових витрат бюджетних ресурсів в загальному обсязі виявлених порушень (%)	31,0	31,7	47,7	24,4	40,1	39,9	44,2

Джерело: Складено автором за даними ГоловКРУ України (з 2011 року – Державна фінансова інспекція України).

Аналіз причин виявлених незаконних, нецільових втрат дозволяє констатувати, що одним із чинників збільшення фінансових втрат є значні обсяги порушень законодавства з оплати праці, безоплатного надання у користування природних і матеріальних ресурсів, реалізації товарів і послуг за

заниженими цінами. Крім того, мають місце факти незаконної зміни форми власності, безпідставного списання та не оприбуткування коштів і матеріальних цінностей [273]. Також значного поширення набули витрачання бюджетних коштів при виконанні державних цільових програм; оплаті вартості будівельних робіт, послуг, матеріальних цінностей; завищення вартості та обсягів робіт з будівництва; реконструкції та капітального ремонту, інших послуг, порушення вимог законодавства при передачі майна та оплаті рахунків установами, що утримуються за рахунок місцевого бюджету, установам, які фінансуються з державного бюджету тощо [275].

Втім, протягом 2007–2013 років спостерігається тенденція до збільшення загальних обсягів виявлених незаконних витрат бюджетних коштів, і це при умові переведення на казначейське обслуговування видатків державного та місцевих бюджетів, яке повинно було б дозволити вже на стадії прийняття бюджетних зобов'язань забезпечити дієвість попереднього контролю за бюджетними коштами. Проте, відсутність офіційної звітності про стан фінансово–бюджетної дисципліни на місцевому рівні, а також невизначеність механізму встановлення відповідальності посадових осіб, що уповноважені на здійснення державного фінансового контролю на місцевому рівні, створюють умови для зниження рівня фінансово–бюджетної дисципліни в більшості областей України [274].

Одним із проблемних питань сьогодні залишається використання коштів державного бюджету на субвенції. Чинним законодавством чітко не визначено проблеми, на вирішення яких мають направлятися кошти субвенцій, а також які результативні показники мають бути досягнуті на місцях. Міністерством фінансів України не визначено єдині конкретні напрями спрямування, порядок і критерії розподілу коштів субвенції із державного бюджету на зменшення фактичних диспропорцій між місцевими бюджетами. Нині державні кошти розподіляються пропорційно до планового обсягу видатків місцевих бюджетів, інформація щодо потреби в таких коштах з областей не збирається. При використанні коштів субвенцій оперативний аналіз результатів надання та цільового і ефективного їхнього використання Міністерством фінансів України

не здійснюється, відповідні дані з областей не надходять. Це не дає можливості запровадити належний контроль за ефективним використанням коштів державного бюджету [271].

Міністерство фінансів України та Головні фінансові управління в областях фактично не здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства й ефективним використанням цих коштів на місцях. На нашу думку, Міністерству фінансів України слід розробити порядок планування, розподілу та використання субвенцій з урахуванням соціальних, економічних й інших особливостей регіонів [271]. Поглиблює проблему низької дієвості контролю за використанням субвенцій також відсутність у практиці складання і надання органам Державної казначейської служби України окремої звітності щодо їх використання розпорядниками бюджетних коштів в розрізі функціональної та економічної класифікації, яка не передбачена чинним законодавством.

Нині при витрачанні коштів місцевих бюджетів у більшості областей недостатньо відслідковується роль контролюючих органів у запобіганні порушень та зловживань економічного спрямування [271]. На нашу думку, однією з головних проблем малоефективного фінансового контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів є не сформованість інституцій, які б забезпечували його дієвість у кожному окремому регіоні [272]. Місцеві органи влади взагалі не уповноважені складати звіти про фінансові порушення і не відслідковують системно ситуацію щодо дотримання бюджетного і фінансового законодавства. Заслуговує на увагу той факт, що згідно з нормативною базою у структурі апаратів обласних та районних державних адміністрацій не передбачено окремого підрозділу, на який би покладалися функції з проведення фінансового контролю [273].

Результати заходів, проведених контрольними органами свідчать, що сьогодні відсутній належний контроль за державними доходами. Наприклад, перевірку податкових надходжень та єдиного соціального внеску здійснюють податкові органи, митних зборів – митні органи. А це в свою чергу збільшує

кількість виходу на один об’єкт осіб, що здійснюють перевірку, і зменшує ефективність контролю за доходами бюджету [275].

Ще однією суттєвою проблемою є відсутність з боку органів місцевого самоврядування та виконавчих органів контролю за станом надходжень доходів до місцевих бюджетів, що веде до значних втрат [275]. Аналіз фінансових порушень, виявлених у роботі органів Державної фінансової інспекції України дав можливість виявити факти недоотримання доходів підприємствами, установами і організаціями (табл.4.8).

Таблиця 4.8

Обсяги недоотримання доходів підприємствами, установами і організаціями, виявлених Державною фінансовою інспекцією України у 2008–2013 рр., млн. грн.

Показники	Роки					
	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Кількість підприємств, установ і організацій, на яких виявлено недоотримання доходів, од.	10792	11266	10034	1110	4478	3527
Обсяг недоотримання доходів, всього	1275,2	1459	2533,7	1500	813,6	1276,0
у тому числі: бюджетами	744,9	962	685,9	784	335,6	453,1
Надійшло доходів – всього	259,9	437,5	691,7	653,7	731,5	1038,1
у тому числі: до бюджетів	137,7	120,2	119,6	250,6	172,6	436,2

Джерело: Складено автором за даними ГоловКРУ України (з 2011 року – Державна фінансова інспекція України).

Як видно із наведених даних в табл. 4.8, кількість підприємств, установ і організацій, на яких виявлено факти недоотримання доходів впродовж 2008–2010 рр. систематично зростає, крім 2010 року де значно знизилась загальна кількість перевірок. Значна тенденція до зниження мала місце і у 2011–2013 роках, загальний обсяг недоотримання доходів у 2009 році порівняно з 2007 роком зріс на 1134 млн. грн. Однак, відзначається значне збільшення частки надходжень недоотриманих коштів у загальному обсязі недоотриманих доходів підприємствами, установами і організаціями [274]. Так у 2007 році їхня питома

вага складала – 20,3%, а у 2010 році – 27,0%, у 2012 році – 89,9%, у 2013 році – 81,3%.

Одна з головних причин недоотримання бюджетних коштів – це підхід до формування бюджету, який не стимулює органи виконавчої влади до пошуку додаткових джерел наповнення місцевих доходів. Навіть такі джерела доходів, як земля і майно використовувались вкрай неефективно. Нерідко органи місцевого самоврядування приймали рішення щодо продажу майна за ціною, значно нижчою від експертної оцінки й балансової вартості, та ще й без проведення аукціону [271].

Цю небезпечну для економіки України тенденцію можна змінити лише за умови законодавчого врегулювання питань отримання належних доходів та підвищення персональної відповідальності. Вважаємо за необхідне закріпити законодавчо за органами фінансової інспекції повноваження щодо здійснення контролю за повнотою і своєчасністю сплати орендної плати, а у випадках відсутності договорів оренди – донарахування суми недоотриманої орендної плати й подальшого стягнення таких сум, у тому числі до бюджетів усіх рівнів [272]. Актуальною проблемою практики державного фінансового контролю є також відсутність правової бази щодо надання органам фінансової інспекції права відслідкувати приховування доходів вітчизняними підприємствами в офшорних зонах.

Важливим показником оцінювання результатів контрольної діяльності органів Державної фінансової інспекції України є обсяги відшкодування виявлених недоотриманих фінансових та матеріальних ресурсів. Оцінюючи динаміку цього показника впродовж останніх років, можемо констатувати суттєвий прогрес у діяльності контролюючих органів – якщо у 2007 році він становив всього 0,35 млрд. грн., у 2008–2009 рр. – в середньому 0,78 млрд. грн., то у 2011 році – 7,5 млрд. грн. Однак, у 2012–2013 роках цей показник значно знизився до 1195,9 млн. грн. та 1946,0 млн. грн. відповідно (рис. 4.6).

Головним завданням у напрямку підвищення ефективності фінансового контролю в Україні є активний перехід від контролю, що здійснюється після

завершення фінансово–господарських операцій, до попереднього контролю, що упереджує фінансові порушення [275]. Важлива роль у цьому процесі відводиться органам Державної казначейської служби України, які здійснюють оперативний контроль руху бюджетних коштів у процесі виконання державного і місцевих бюджетів відповідно до бюджетного розпису.

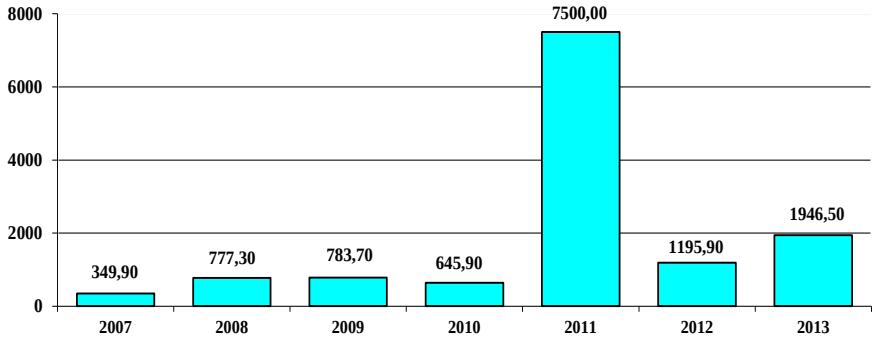

Рис. 4.6. Обсяги відшкодованих та поновлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів в Україні у 2007–2013 рр., млн. грн.

Джерело: Складено автором за даними ГоловКРУ України (з 2011 року – Державна фінансова інспекція України).

З метою прогнозування виявлення суб'єктів господарювання, які допустили порушення законодавства при отриманні і використанні коштів державного та місцевих бюджетів, за результатами математичних експериментів з виявлення закономірностей (логарифмічної залежності), було розроблено імітаційну модель виявлення об'єктів порушення з метою подальшої оцінки ефективності діяльності контролюючих органів.

Так, базова модель виявлення об'єктів з порушенням:

$$Р_В = Ч_П * Р_І ,$$

де $Р_В$ – ймовірність виявлення об'єкта з порушенням;
$Ч_П$ – частка об'єктів з порушеннями у контрольній групі (групі ризику);
$Р_І$ – ймовірність ідентифікації об'єкта з порушенням при його безпосередньому вивченні суб'єктом перевірки.

$$Ч_П = О_П / О_З,$$

де $О_П$ – фактична кількість об’єктів з порушеннями (невідома суб’єкту перевірки) у групі ризику;
$О_З$ – загальна кількість об’єктів у групі ризику (може бути відома суб’єкту перевірки).

Об’єкт з порушенням: юридична чи фізизична особа, яка вчинила порушення; операція, проведена з порушенням; документ, оформлений з порушенням (підробленнням матеріальним чи інтелектуальним), одиниця грошей у нелегальному обігу тощо.

Для визначення $Р_І$, приймаємо наступні фактори: рівень приховування порушення; компетентність перевіряючого; узгодженість нормативної бази тощо.

З виявленням кожного об’єкта порушення в межах групи ризику зменшуються на 1 показники $О_З$, $О_П$, і, відповідно, міняються показники $Ч_П$ і $Р_В$. Це означає, що ймовірність подальшого виявлення об’єкта з порушенням залежить від результатів перевірки досягнутих на даний момент.

При цьому, в ході моделювання враховано питання щодо орієнтовної кількості невиявлених об’єктів з порушеннями залишилась у групі ризику після виявлення деяких з них; контрольних заходів, які треба провести, щоб з високою ймовірністю виявити задану кількість об’єктів з порушеннями; змінності ефективності перевірок при виявленні більшої кількості об’єктів з порушеннями.

Приклад 1:

- загальна кількість об’єктів у групі ризику – 100;
- фактична кількість об’єктів з порушеннями (невідома суб’єкту перевірки) у групі ризику – 20;
- ймовірність ідентифікації об’єкта з порушенням при його безпосередньому вивченні суб’єктом перевірки – **0,5**.

Через ймовірнісний характер виявлення порушень кількість перевірок необхідних для повного виявлення об’єктів з порушеннями може бути різною. Розглянемо кілька варіантів змодельованих за допомогою ЕОМ з використанням описаних вище формул (див. табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Варіанти виявлення об'єктів з порушеннями за результатами математичних експериментів ($O_З$ =100, $O_П$ = 20, P_I = 0,5)

Експеримент №	Кількість перевірок до виявлення 5–ти об'єктів з порушеннями	Кількість перевірок до виявлення 10–ти об'єктів з порушеннями	Кількість перевірок до виявлення 15–ти об'єктів з порушеннями	Кількість перевірок до виявлення 20–ти об'єктів з порушеннями
1	26	124	188	740
2	65	171	214	658
3	66	99	230	424
4	18	83	170	365
5	69	186	259	588
6	28	90	187	757
7	46	140	271	544
8	80	216	272	991
9	47	95	214	661
10	48	145	211	727
11	38	96	127	708
12	34	81	167	398
13	65	98	274	571
14	100	151	280	643
15	73	144	265	665
16	46	162	264	305
17	89	152	216	764
18	61	122	238	493
19	99	161	295	706
20	76	131	285	492
Середнє значення	**58,7**	**132,35**	**231,35**	**610**
Середнє абсолютне відхилення	**19,73**	**30,45**	**38,95**	**131**
Середнє абсолютне відхилення Середнє значення	**0,34**	**0,23**	**0,17**	**0,21**

Приклад графічного відображення динаміки результатів перевірок **при $O_З$ =100, $O_П$ = 20, P_I = 0,5** поданий на рис. 4.7.

Рис.4.7. Графічне відображення динаміки результатів імітаційного моделювання перевірок при $O_З$ =100, $O_П$ = 20, P_I = 0,5

Результати імітаційного моделювання свідчать, що успішність перевірок може бути дуже різною навіть при однаковій ймовірності ідентифікації об’єкта з порушенням (у даному разі P_I = 0,5). Водночас кількість перевірок, необхідних для виявлення 10–ти об’єктів з порушеннями, набагато прогнозованіша, ніж для 20–ти (див. середнє абсолютне відхилення). До того ж із виявленням нових об’єктів з порушеннями ефективність перевірок має чітко виражену тенденцію до зниження.

При значній кількості об’єктів у групі ризику залежність виявлення об’єктів з порушеннями від кількості перевірок досить точно виражає степенева функція. Вона дає змогу прогнозувати подальші результати перевірок після виявлення низки об’єктів з порушеннями у групі ризику (див. рис. 4.8).

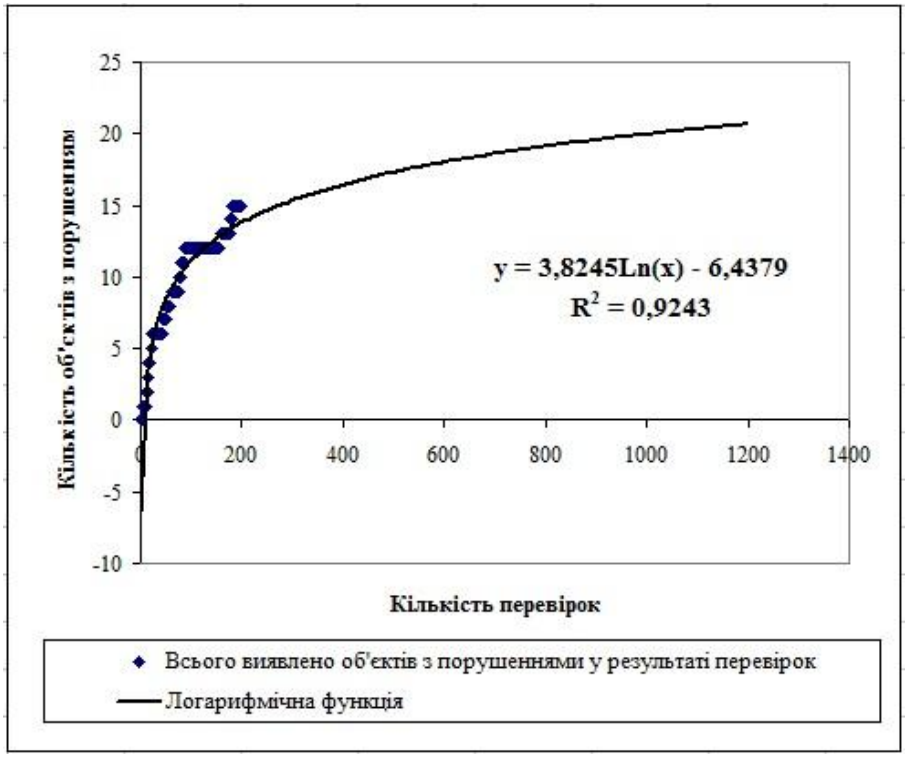

Рис. 4.8 Використання логарифмічної функції для прогнозування результатів подальших перевірок об’єктів з групи ризику при $O_З$ =100, $O_П$ = 20, P_I = 0,5.

Нижче проведено аналіз впливу на результати перевірок зростання ймовірності ідентифікації об’єкта з порушенням при його безпосередньому вивченні суб’єктом перевірки з **0,5** до **0,9**.

Приклад 2:

- загальна кількість об’єктів у групі ризику – 100;
- фактична кількість об’єктів з порушеннями (невідома суб’єкту перевірки) у групі ризику – 20;
- ймовірність ідентифікації об’єкта з порушенням при його безпосередньому вивченні суб’єктом перевірки – **0,9**.

Імітаційне моделювання за 20 результатами при заданих параметрах наведено у таблиці 4.10.

Таблиця 4.10

Варіанти виявлення об’єктів з порушеннями за результатами математичних експериментів ($O_З$ =100, $O_П$ = 20, P_I = 0,9)

Експеримент №	Кількість перевірок до виявлення 5–ти об’єктів з порушеннями	Кількість перевірок до виявлення 10–ти об’єктів з порушеннями	Кількість перевірок до виявлення 15–ти об’єктів з порушеннями	Кількість перевірок до виявлення 20–ти об’єктів з порушеннями
1	13	62	94	530
2	17	78	157	255
3	31	91	166	309
4	14	33	52	313
5	29	57	170	566
6	47	80	128	361
7	33	97	177	368
8	34	54	99	639
9	47	122	238	728
10	34	76	100	445
11	18	50	127	334
12	17	40	88	600
13	18	89	140	440
14	34	74	139	264
15	46	79	160	208
16	30	46	81	227
17	24	84	129	577
18	54	82	145	295
19	24	72	161	616
20	19	50	82	131
Середнє значення	**29,15**	**70,8**	**131,65**	**410,3**
Середнє абсолютне відхилення	**9,85**	**17,44**	**33,65**	**144,83**
Середнє абсолютне відхилення / Середнє значення	**0,34**	**0,25**	**0,26**	**0,35**

Приклад графічного відображення динаміки результатів перевірок **при $O_З$ =100, $O_П$ = 20, P_I = 0,9** поданий на рис.4.9.

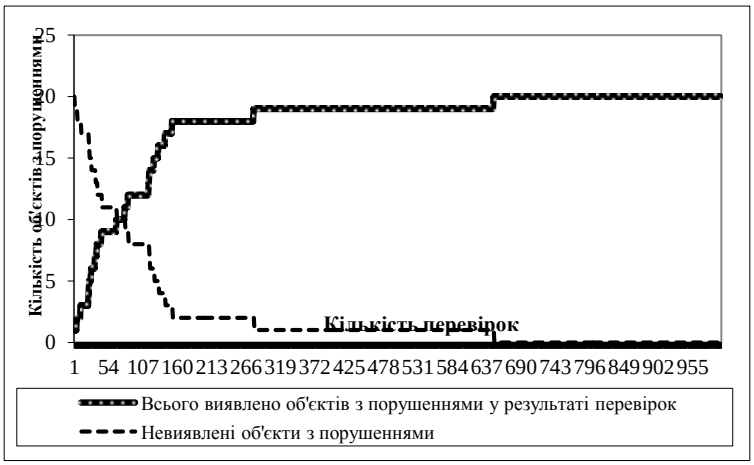

Рис. 4.9. Графічне відображення динаміки результатів імітаційного моделювання перевірок при $O_З$ =100, $O_П$ = 20, P_I = 0,9.

Результати імітаційного моделювання свідчать, що при зростанні ймовірності ідентифікації об’єкта з порушенням з 0,5 до 0,9 ефективність виявлення половини об’єктів з порушеннями значно підвищується – в середньому 70,8 перевірок замість 132,35 (у 1,87 раза). Проте для повного виявлення всіх об’єктів з порушеннями знадобиться в середньому 410,3 перевірок.

Прогнозування результатів подальших перевірок при $O_З$ =100, $O_П$ = 20, P_I = 0,9 висвітлює рис.4.10.

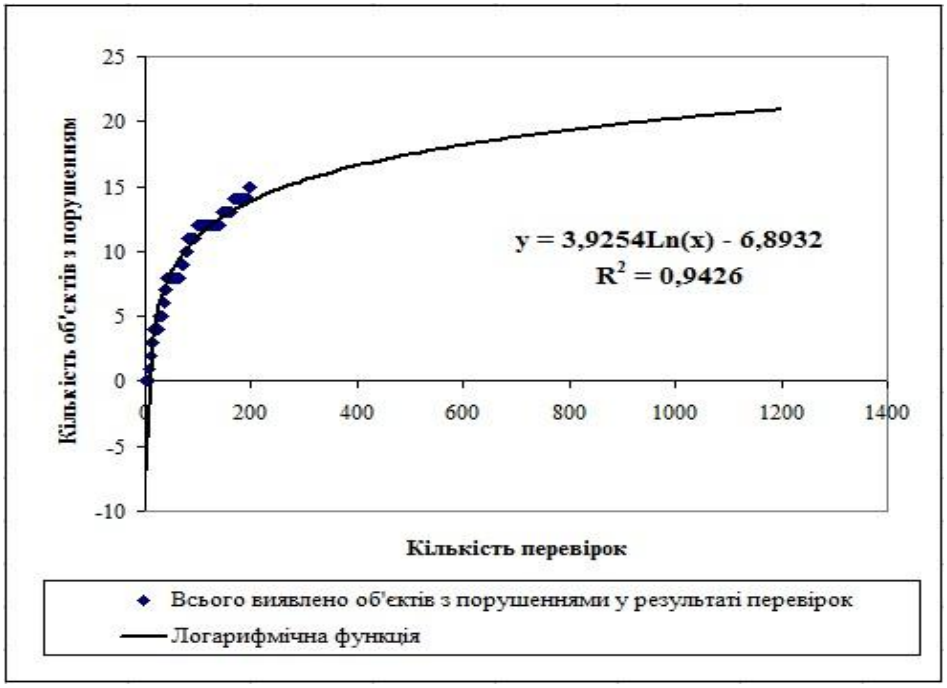

Рис. 4.10. Використання логарифмічної функції для прогнозування результатів подальших перевірок об’єктів з групи ризику при $O_З$ =100, $O_П$ = 20, P_I = 0,9.

Виявлена закономірність (логарифмічна залежність) щодо ефективності діяльності контролюючих органів знайшла фактичне підтвердження (застереження: співставлення кількості перевірок і грошових показників необхідно коректувати на індекси інфляції), о відображено на рис.4.11–4.14.

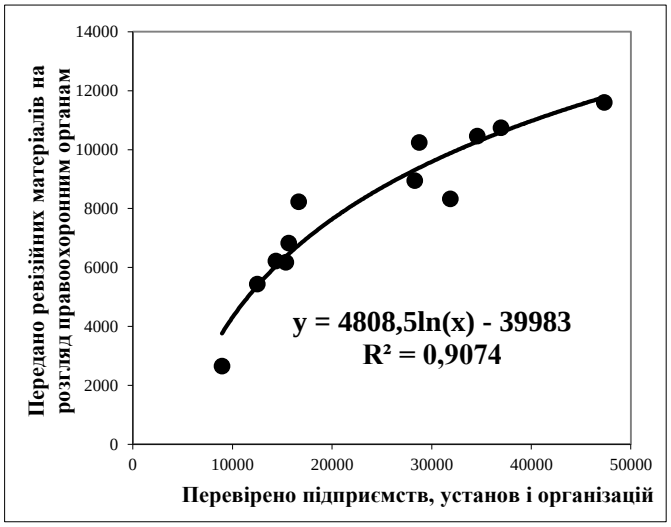

Рис.4.11. Залежність між кількістю перевірок, проведених Державною фінансовою інспекцією та кількістю переданих нею ревізійних матеріалів на розгляд правоохоронним органам України за 2001–2012 роки

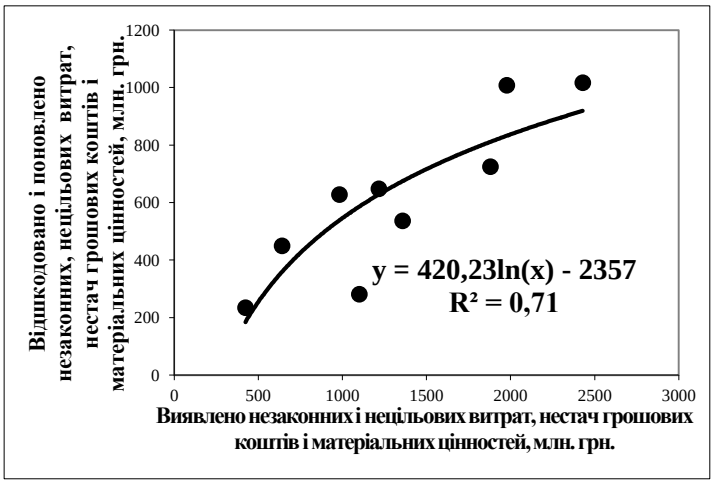

Рис.4.12. Залежність між сумами виявлених Державною фінансовою інспекцією незаконних і нецільових витрат, нестач грошових коштів і матеріальних цінностей та сумами відшкодованих і поновлених незаконних, нецільових витрат, нестач грошових коштів і матеріальних цінностей за 2001–2009 роки

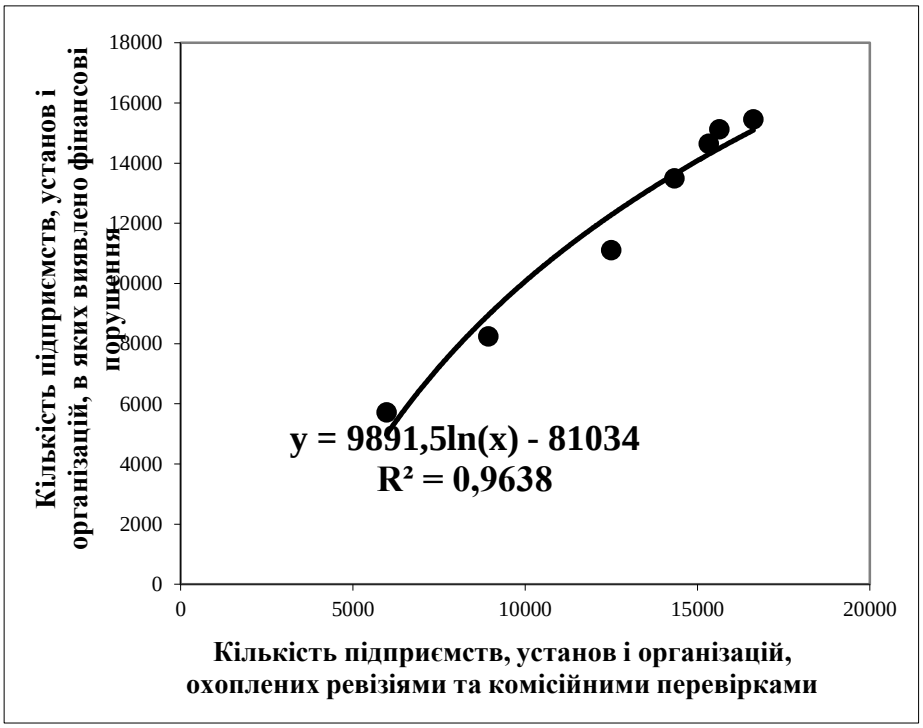

Рис.4.13. Залежність між кількістю підприємств, установ і організацій, охоплених ревізіями та комісійними перевірками Державної фінансової інспекції та кількістю підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення за 2007–2013 роки

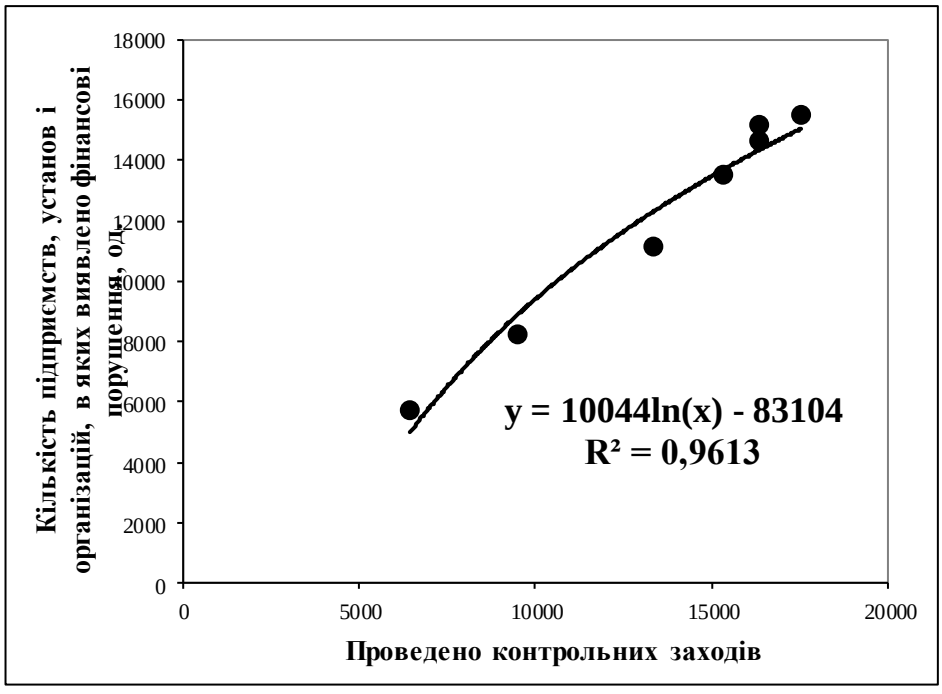

Рис.4.14 Залежність між кількістю контрольних заходів, проведених Державною фінансовою інспекцією, та кількістю підприємств, установ і організацій, в яких виявлено фінансові порушення за 2007–2013 роки

Згідно з п. 2.9 Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309, п. 10.7 Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938 та п. 11.8 Порядку обслуговування державного бюджету за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2012 р. № 1407, працівниками органів Державного казначейства України у 2007–2010 рр. застосована значна кількість заходів впливу за порушення бюджетного законодавства, зокрема попередженню про неналежне виконання бюджетного законодавства щодо взяття та/або реєстрації зобов'язань, відмов у прийнятті до виконання платіжних доручень розпорядникам та одержувачам різних рівнів коштів державного бюджету на загальну суму 3,96 млрд. грн. та коштів місцевих бюджетів на загальну суму 1,69 млрд. грн.

На виконання статті 112 Бюджетного кодексу України, з метою забезпечення законності при реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань та оформленні платіжних доручень, дотримання вимог Порядку обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України, Порядків обслуговування державного та місцевих бюджетів за видатками при здійсненні попереднього та поточного контролю органами Державної казначейської служби України у 2011 році за оперативними даними попереджено 15994 порушення бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 2885,8 млн. грн., у тому числі:

- при виконанні державного бюджету у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 3262 попередження та відмови на загальну суму 1033,6 млн. грн., у прийнятті до виконання платіжних доручень – 1057 попереджень та відмов на 603,3 млн. грн.;
- при виконанні місцевих бюджетів у процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань оформлено 9331 попередження та

відмови на загальну суму 1201,9 млн. грн., у прийнятті до виконання платіжних доручень – 2344 попередження та відмови на 47,0 млн. гривень.

На виконання статті 112 та вимог статті 117 Бюджетного кодексу України органами Державної казначейської служби України у 2013 році за оперативними даними оформлено 13477 порушень бюджетного законодавства розпорядниками та одержувачами коштів державного та місцевих бюджетів на загальну суму 3311,0 млн. грн., у тому числі:

державний бюджет:

- в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 2938 попереджень та відмови на загальну суму 1856,3 млн. грн.,
- у прийнятті до виконання платіжних доручень – 703 попередження на суму 13,0 млн. грн.;

місцеві бюджети:

- в процесі взяття або реєстрації зобов'язань, фінансових зобов'язань надано 8927 попереджень на суму 1419,2 млн. грн.,
- при прийнятті до виконання платіжних доручень – 909 попереджень на суму 22,5 млн. гривень.

Крім того в процесі подання кошторисів та інших документів, що застосовуються при виконанні бюджету, у разі недотримання порядків відкриття (закриття) рахунків, подання фінансової і бюджетної звітностей та інших випадках порушення бюджетного законодавства по державному та місцевим бюджетам надано 3437 попереджень на суму 37392,2 млн. гривень.

Основними причинами попереджень у реєстрації зобов'язань та/або фінансових зобов'язань з виконання Державного бюджету України є:

1) недотримання розпорядниками бюджетних повноважень та обмежень, які вводяться законодавчими та іншими нормативно–правовими актами.

2) неподання або подання неповного пакету підтверджених документів щодо проведення процедур закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти.

3) недотримання вимог щодо оформлення поданих документів.

Вищезазначене переконливо доводить, що організація фінансового контролю у системі казначейства має певну особливість. Вона полягає в тому,

що органи Державної казначейської служби України є єдиними виконавцями попереднього контролю та контролю на стадії здійснення платежу при виконанні державного бюджету і здійснюють такий контроль не вибірково, а на регулярній основі [274]. Отже забезпечується суворий контроль за правильністю фінансових операцій, їхнім бухгалтерським обліком, що є гарантією чіткого виконання управлінських рішень у бюджетній сфері. Такий ретельний контроль здійснюється паралельно з веденням операцій протягом бюджетного року, і тому він є ефективнішим, ніж контроль за результатами. Однак, потребує врегулювання питання розмежування відповідальності органів Державної казначейської служби України та місцевого самоврядування, а також посилення відповідальності останніх в процесі казначейського обслуговування місцевих бюджетів [271].

Важливе місце серед органів, які реалізують внутрішній фінансовий контроль належить територіальним підрозділам Міндоходів (Державної фіскальної служби) України. До їхньої компетенції належить здійснення контролю за повнотою і своєчасністю сплати податків та зборів до бюджетів усіх рівнів. Вагомість такого контролю пояснюється тим, що податкові надходження складають основу фінансового ресурсу держави. Питома вага податкових надходжень зведеного бюджету, які контролюються податковими органами впродовж останніх років складає понад 1/2, а після проведення податкової реформи – понад 80% сукупних обсягів. В абсолютному вимірі обсяг доходів бюджету, контрольованих Міндоходів (Державна податкова служба) України збільшився за досліджуваний період з 98,2 млрд. грн. у 2007 році до 202,9 млрд. грн. у 2013 році, або в 2 рази (табл. 4.11).

Отож, зміст фінансового контролю, який проводить Міндоходів (Державна податкова служба) України полягає в адмініструванні податків, зборів та обов’язкових платежів, які надходять до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів. Облік надходжень згідно з бюджетним законодавством ведеться по 239 кодах бюджетної класифікації.

Адміністрування податку передбачає виконання низки процедур: облік платників податку, методологію адміністрування, прийняття, обробку декларацій, камеральні й виїзні перевірки, претензійну роботу й апеляційне оскарження, стягнення податкового боргу, розшук платників, які ухиляються від сплати податків, розкриття, розслідування порушень у сфері оподаткування.

Таблиця 4.11

Показники адміністрування податків і зборів до Зведеного бюджету України органами Міндоходів(ДПС) України у 2007–2013 рр., млрд. грн.**

Показники	2007р.	2008р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р	2013р
Доходи, мобілізація яких контролюється органами ДПС України	98,2	150,9	101,8	92,6	192,18	202,3	202,9
Питома вага податкових надходжень зведеного бюджету, контрольованих органами ДПС України,%	60,88	66,42	55,12	50,91	83,20	89,0	89,9

Джерело: Складено автором.

**З 2011 р. в загальні надходження включені надходження, що контролюються митними органами України (створено Міндоходів України).

Облік платників податків є однією із основних функцій органів Міндоходів (Державної фіскальної служби), який передує контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства. Облікові дані платників податків – юридичних осіб заносяться до районних, обласних та центрального рівнів Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб (далі – Єдиний банк даних про платників податків). Водночас, Реєстр самозайнятих осіб є складовою частиною Державного реєстру фізичних осіб – платників податків. За даними реєстрів, на обслуговуванні в органах ДПС України в сучасних умовах перебуває більше 2 млн. платників – юридичних і фізичних осіб, з них більше 1 млн. – юридичні особи [350].

Результативність фінансового контролю, який здійснюють органи Міндоходів (ДФСУ) України найбільш об'єктивно оцінюють показники виконання бюджетних призначень за платежами, контрольованими цим органом влади. Дані табл. 4.11 свідчать, що впродовж останніх років, за винятком 2009 року, спостерігалося стійке зростання цих показників. Так, найвищого значення показник виконання бюджетних призначень за платежами, які надходять до місцевих бюджетів досяг у 2007 році – 44,8%, тоді як у 2009 році такого приросту не спостерігалось. Щодо виконання призначень за платежами, які надходять до державного бюджету, то найвищого значення цей показник досяг у 2013 році –202,9 млрд. грн., що дало змогу компенсувати вагоме його скорочення, яке спостерігалося у 2009 році – 37,2%. В цілому, впродовж 2005–2013 рр. динаміка платежів до бюджетів усіх рівнів, мобілізація яких контролюється органами Міндоходів (ДПС) України характеризується доволі високими показниками. До Зведеного бюджету України у 2013 році надійшло 295,1 млрд. грн. платежів, які контролюються органами ДПС України, що на 5,9 млрд. грн. (2 %) більше надходжень 2012 року, з них до державного бюджету – 202,9 млрд. грн.(+0,6 млрд. грн. або 0,2%) та місцевих бюджетів – 92,2 млрд. грн. (+6,1 млрд. грн. або 6.1%) (табл. 4.12). На рахунки платників податків відшкодовано 53,4 млрд. грн. податку на додану вартість у 2013 році, що на 7,5 млрд. грн. більше ніж у 2012 році.

Таблиця 4.12

Показники виконання бюджетних призначень по платежах, що контролюються органами Міндоходів (ДПС) України у 2005–2013 рр., млрд. грн.

Роки	Місцеві бюджети	Темп зміни, у % до поперед–нього періоду	Державний бюджет	Темп зміни, у % до поперед–нього періоду	Зведений бюджет	Темп зміни, у % до поперед–нього періоду
1	2	3	4	5	6	7
2005	24,6	–	51,2	–	75,8	–
2006	31,5	+28,05	64,7	+26,37	96,1	+26,78
2007	45,6	+44,76	93,0	+43,74	139,4	+45,06
2008	60,2	+32,02	122,6	+31,83	182,8	+31,13

Продовження таблиці 4.12

1	2	3	4	5	6	7
2009	60,2	0,00	77,0	–37,19	137,3	–24,89
2010	68,8	+14,29	137,6	+78,70	206,40	+50,33
2011	74,3	+7,99	192,1	+39,61	266,30	+29,02
2012	86,9	+16,9	202,3	+5,3	289,2	8,6
2013	92,2	+6,1	202,9	+0,2	295,1	2,0

Джерело: Складено автором за даними звітності ДПС України.

До державного бюджету у 2013 році надійшло 202,9 млрд. грн. платежів, приріст склав 0,2 % (понад минулорічні одержано 0,6 млрд. грн.), у т.ч. з податку на додану вартість (збір) – 84,2 млрд. грн. (+2,8 млрд. грн.), податку на прибуток – 54,2 млрд. грн. (+0,2 млрд. грн.), акцизного податку з вироблених в Україні товарів – 24,0млрд. грн. (+0,7 млрд. грн.).

За 2013 рік до загального фонду Державного бюджету органами Міндоходів (ДПС) України мобілізовано 54,2 млрд. грн. податку на прибуток, що на 0,2 млрд. грн., або на 0,3% більше, ніж за відповідний період 2012 року. Надходження акцизного податку у 2013 році склали 25,9 млрд. грн., що на 1,3млрд. грн., або на 5,3% більше рівня 2012 року. При цьому надходження акцизного податку з вироблених в Україні товарів за 2013 рік склали 24,1млрд. грн. і на 0,8 млрд. грн., або на 3,4% перевищили показник 2012 року.

Виконання показників, доведених Міністерством фінансів України, з мобілізації податку на додану вартість забезпечено в сумі 84,2 млрд. грн., що на 2,9 млрд. грн., або на 3,3% більше, ніж за 2012 рік. При цьому находження податку на додану вартість до бюджету у розрізі регіонів України були вкрай диференційовані (рис. 4.15).

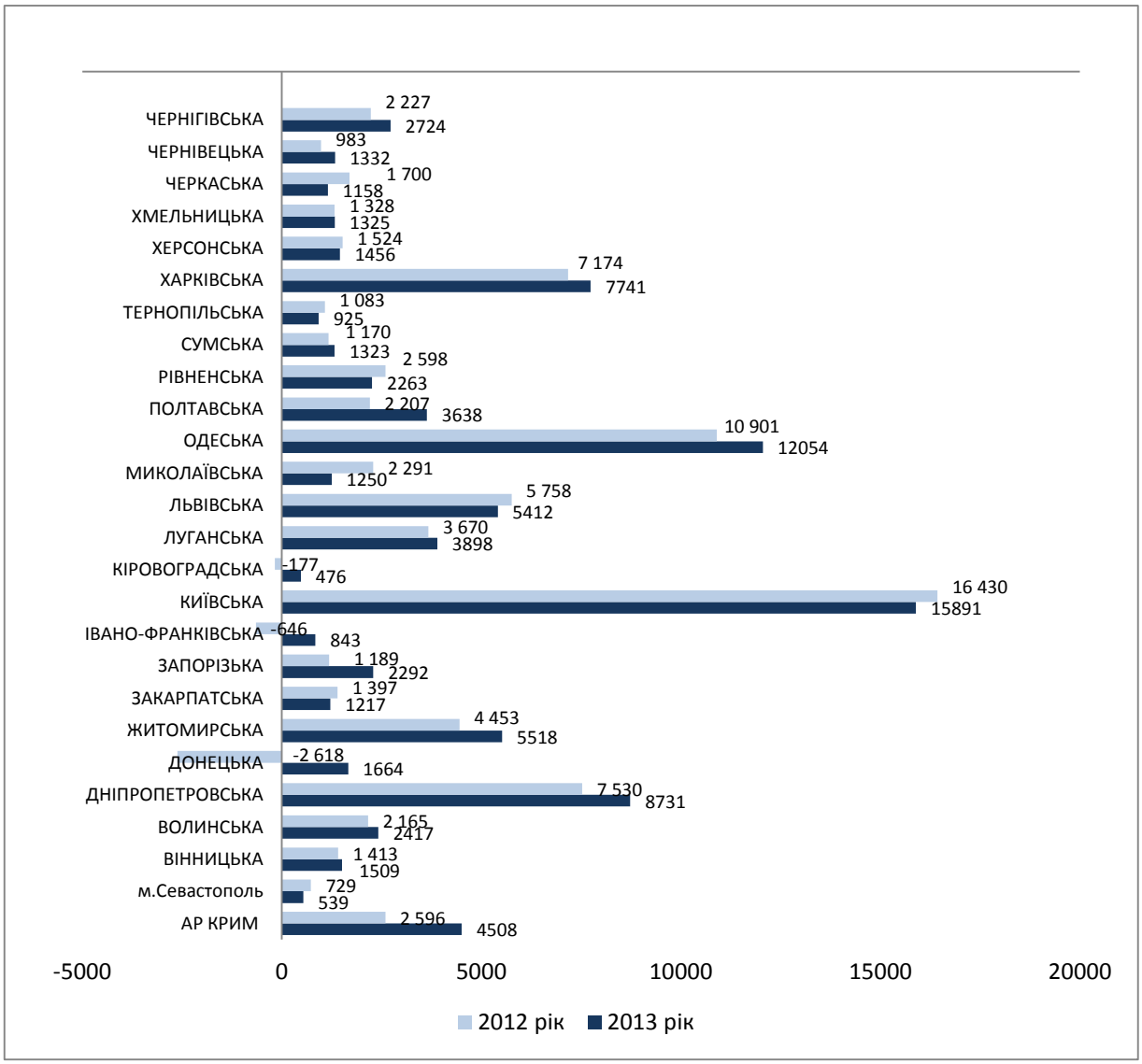

Рис. 4.15. Показники надходження податку на додану вартість до Державного бюджету України у 2012–2013 рр., млн. грн.
Джерело: Складено автором за даними звітності Міндоходів (ДПС) України.

Однією з основних функцій Міндоходів (ДПС) України є контроль за своєчасним та правильним визначенням платниками податків податкових зобов'язань та повним їхнім перерахуванням до бюджету. Він реалізується шляхом проведення податкових перевірок платників податків.

Оцінюючи показники результативності контрольно–перевірочної роботи органів Міндоходів (ДФСУ) України за 2006– 2011 рр., можемо помітити їхню поступальну динаміку в сторону зменшення кількості перевірок при стабільному показнику виявлених порушень у юридичних осіб – 95% і фізичних осіб – 88–93% від перевірених (табл. 4.13).

Таблиця 4.13

Показники контрольно–перевірочної роботи органів Міндоходів (ДПС) України у 2006–2011 рр.

Показники	Роки				
	2006	**2007**	**2008**	**2010**	**2011**
Перевірено, в т.ч.:					
кількість юридичних осіб	389996	428842	423434	439443	383586
% до платників податків	60,3	62,7	56,6	60,7	52,1
кількість фізичних осіб	276472	374433	421550	630921	534284
% до платників податків	14,9	18	17,8	28,3	25,2
Виявлено порушень, в т.ч.:					
кількість юридичних осіб	371688	408087	399413	422240	363609
% до платників податків	95,3	95,2	94,3	96,1	94,8
кількість фізичних осіб	258590	351571	391813	590522	474550
% до платників податків	93,5	93,9	92,9	93,6	88,8
Донараховано, всього(млн. грн.)	7480,6	5951,2	8519,9	23290,6	9658,5
в тому числі:					
за актами перевірки	6692,4	5479,3	8178,1	22848,9	9060,3
Пеня	788,2	471,9	341,8	441,7	598,2
Скасовано:					
сума	–	803,6	1891,9	10570,3	9406,3
% до донарахувань	–	13,5	22,2	45,4	15,5
Надійшло	–	2964,5	5228,9	–	5194,7

Джерело: Складено автором за даними звітності ДПС України.
** Із створенням Міндоходів інформація по 2012–1013 рр. відсутня

На низькому рівні залишається стан контролю за погашенням суми податкового боргу за податковими зобов’язаннями платників. Станом на початок 2014 року обсяг податкового боргу склав 9,022 млрд. грн., тоді як станом на 01.01.2013р. ця сума склала 8,252 млрд. грн., або на 9,3% більше.

Поряд з цим, якщо оцінити накопичення податкового боргу, а також його обсяги впродовж останніх років, то можемо констатувати їхнє постійне то зростання та спад. Лише у 2011–2012 роках є спад, що ймовірно пов’язане із вступом у дію норм Податкового кодексу України, обсяг податкової заборгованості знизився в 2,6 рази (табл. 4.14).

Таблиця 4.14

Показники податкового боргу до Зведеного бюджету України у 2006–2013 рр., млн. грн.

Рік	Кількість платників боржників, тис. од.	Сума боргу, млн. грн.	Відхилення у порівнянні з попереднім роком	
			млн. грн.	%
2006	81,9	12511,5	–4901,3	–28,1
2007	83,7	11909,5	–602,0	–4,8
2008	106,2	13887,0	+1997,5	+16,2
2009	117,4	16738,9	+2851,9	+20,5
2010	135,1	23539,2	+6800,3	+40,8
2011	**	8729,7	–7315,5	–37,1
2012	**	8252,9	–476,8	–94,5
2013	**	9022,8	+769,9	+9,3

Джерело: Складено автором за даними звітності Міндоходів (ДПС) України.
** Інформація відсутня

З метою погашення податкового боргу органи Міндоходів (ДПС) України вживають цілий комплекс заходів, серед яких: реалізація заставних активів; вилучення готівкових коштів; стягнення майна боржника у судовому порядку;погашення податкового боргу від підприємств, що перебувають у процедурах банкрутства;застосування адміністративного арешту активів тощо. Разом з тим, така робота ускладнюється через застосування платниками податків нових форм ухилення від виконання податкових зобов’язань. Все це визначає необхідність внесення змін та доповнень до методології податкового контролю в Україні та пошуку нових підходів у проведенні податкового аудиту. Зокрема, задля здійснення ефективного податкового контролю підприємств, запобігання та руйнування схем мінімізації податків, доцільно приділити особливу увагу виявленню суб’єктів господарювання (транзитних фірм), які створені підприємствами з метою мінімізації податкових зобов’язань та відстеженню всіх угод між ними.

Проведення фінансового контролю органами державної фіскальної служби не тільки забезпечує надходження до бюджетів усіх рівнів, але й змінює психологію платників податків, дисциплінує їх поведінку. Проте, поряд з примусовими заходами, одним із пріоритетних напрямів діяльності органів

Міндоходів (ДПС) України залишається пропаганда податкової політики держави, виховання сумлінних платників податків, своєчасне забезпечення платників податків достовірною та вичерпною інформацією стосовно найбільш складних питань податкового законодавства.

Здійснення державного фінансового контролю та відстоювання інтересів держави при здійсненні суб'єктами господарювання зовнішньоекономічної діяльності належить до компетенції Державної митної служби України. Якщо говорити про результативність контрольної діяльності цієї структури, то вона перш за все може бути оцінена динамікою надходжень до бюджету за платежами, які нею контролюються. За період 2007–2011 рр[*]. обсяг надходжень до бюджету, сплата яких контролюються органами Державної митної України збільшився з 63,1 млрд. грн. до 93,0 млрд. грн., або майже в 1,5 рази. При цьому питома вага цих надходжень у структурі сукупних податкових доходів зведеного бюджету країни у 2011 році різко знизилась і склала 34,6% порівняно з 49,1% у 2010 році.

Динаміка надходжень до державного бюджету податків та платежів, сплату яких контролюють органи ДМС України свідчить про їхнє значне скорочення у 2009–2010 рр. порівняно з 2008 роком. За три роки плани цих надходжень виконано на 92,2%, унаслідок чого доходну частину державного бюджету не забезпечено загалом на 22,6 млрд. грн. Певна річ, на зменшення надходжень до державного бюджету вплинули несприятливі тенденції у світовій та вітчизняній економіці, що стримували зовнішньоекономічну діяльність. За даними платіжного балансу держави, імпортовано товарів у 2009 та 2010 роках відповідно 44,7 млрд. дол. США та 60,9 млрд. дол. США, що значно менше за рівень 2008 року (83,8 млрд. дол. США). Разом з тим, зі скороченням фізичних обсягів відбулося несприятливе для бюджету зменшення обсягів деяких товарних груп із високим рівнем податкового навантаження. Наприклад, у 2009 році майже припинився імпорт одного з найбільших

[*] З 2011 року Державна митна служба входила до складу Міндоходів

високоліквідних та податкоємних товарів – автомобілів: якщо у 2008 році вони забезпечували 12% надходжень податків та зборів з імпорту, то у 2009 році – лише 3%.

Поряд із зовнішніми чинниками, невиконання плану надходжень до державного бюджету по платежах, які контролюються органами ДМС України значною мірою пояснюється дією і внутрішніх факторів. Чільне місце серед них, на наш погляд, належить пільгам з оподаткування. Впродовж останніх років обсяги наданих пільг постійно зростали – з 11,7 млрд. грн. у 2008 році до 22,1 млрд. грн. – у 2010 році, з яких дві третини склали пільги з ПДВ. Головною причиною такого стану було розширення порівняно з 2008 роком переліку ввезених товарів, що звільнялись від обкладення цим податком. Зокрема, тільки звільнення від оподаткування починаючи з другого півріччя 2010 року операцій з увезення природного газу відповідно до зовнішньоекономічних контрактів зменшило надходження до бюджету на 6,8 млрд. грн.

Значні втрати для бюджету несе звільнення від оподаткування виробів медичного призначення. Сума наданих при цьому пільг збільшилась з 481,4 млн. грн. у 2009 році до 1382,6 млн. грн. – у 2010 році, що більше у 2,8 рази. Разом з тим, досить сумнівним і недоцільним є надання пільг на деякі імпортні вироби, коли від оподаткування звільняються препарати, які не є життєво необхідними та не мають масового попиту (засоби для схуднення, різного роду сиропи і настоянки). Впродовж аналізованого періоду переліки фармацевтичної продукції, яка звільнялася від сплати мита майже не переглядалися. Для прикладу, відповідно до законодавства гліцерин дистильований, що ввозиться на митну територію України, звільнено від обкладання ввізним митом як такий, що не виробляється в нашій державі та використовується для виробництва фармацевтичної продукції. Однак, фактично виробництво цієї продукції в Україні налагоджене ще з 2009 року.

Крім цього, в організації контрольної роботи митних органів відсутній систематичний характер організації роботи Митно–тарифної ради, на яку покладено розроблення пропозицій щодо основних напрямів митно–тарифної політики України. Якщо засідання цього органу мали б проводитися не рідше разу на два місяці, то за 2008–2010 рр. було реально проведено тільки 8 засідань цього органу, в тому числі 5 – у 2008 році, 2 – у 2009 році та 1 – у 2010 році. Через це, наприклад, попри вирішення проблеми налагодження виробництва гліцерину в Україні, впродовж 2010 року рішення щодо скасування пільг із увізного мита на гліцерин дистильований Митно–тарифна рада так і не було прийняте.

До того ж за результатами контрольно–перевірочних заходів митними органами у 2008–2010 рр. установлено безпідставне застосування пільг на суму 966,7 млн. грн. З них стягнення 90% (711,4 млн. грн.) є малоймовірним, адже їх донараховано платникам податків, які визнані банкрутами або перебувають у стадії ліквідації.

Ще одним важливим моментом в організації роботи митних органів, який сприяє значному збільшенню надходжень до державного бюджету є швидке та якісне митне оформлення, сприяє зростанню обороту товарів, увезених з–за кордону, а отже, збільшенню надходжень до державного бюджету. Втім, у 2008–2010 рр. тривалість митного оформлення не була регламентована, що не зобов'язувало митників проводити необхідні процедури якнайшвидше. Лише з жовтня 2010 року наказом Державної митної служби України такі часові нормативи були установлені. Крім цього, у 2008–2009 рр. і до листопада 2010 року не існувало методик здійснення хронометражу для визначення реального часу проведення митного контролю й митного оформлення.

За оцінками фахівців ДМС України, ці часові показники в розрізі митних органів суттєво відрізнялися та за жовтень 2010 року, середньозважений загалом у системі часу режим імпорту становив 10 год. 40 хв. (режим експорту – 1 год. 44 хв.). Завдяки чіткішій регламентації (з жовтня 2010 року) граничної

тривалості здійснення процедур суттєво скоротився час на здійснення митних процедур. Зокрема, у серпні 2011 року в середньому: при імпорті – більш як у п’ятеро (до 1 год. 48 хв.), при експорті – удвічі (до 52 хв.).

Серед причин затримок з митним оформленням – потреба проведення додаткових митних процедур. Аналіз підтверджує, що за період 2008–2010 рр. склалася тенденція до збільшення кількості та сум виявлення митними органами порушень митного законодавства через заниження митної вартості. У 2008 році встановлено 259 фактів порушень на загальну суму 22 млн. грн., у 2010 році кількість виявлених порушень сягала 407 на загальну суму 35 млн. грн., що на 60% більше за рівень 2008 року.

Для ідентифікації товарів та підтвердження їх митної вартості митними органами проводяться експертизи товарів, що переміщуються через митний кордон України. Однак до експертних підрозділів багаторазово направлялися однакові зразки товарів, що робили такі дослідження неефективними та затримувало митне оформлення. Водночас значна частина контрольних пунктів не була укомплектована представниками потрібних контролюючих органів, що перешкоджало швидкому та надійному контролю. Найгіршим (на 45%) був рівень укомплектованості фахівцями санітарно–епідеміологічної служби.

Існуюча система та стан пунктів пропуску через державний кордон також не задовольняють потреби країни у розвитку міжнародних зв’язків та не забезпечують швидкого його перетинання. Нині у підпорядкуванні ДМС України перебуває 80 автомобільних пунктів пропуску, інфраструктура 40% з них не розвинута й не забезпечує безперебійного проходження через кордон осіб і транспортних засобів. 35 пунктів пропуску на кордонах із Республікою Молдова, Росією і Білоруссю розміщуються у збірних модулях і пристосованих вагончиках, тобто не мають складських приміщень та навісів для огляду транспорту, що унеможливлює встановлення технічно складних та ефективних засобів митного контролю.

Також продовжується тенденція до послаблення співпраці митних органів з іншими контролюючими органами, що ставить під сумнів повну сплату належних бюджету платежів. Для прикладу, кількість проведених ДМС України спільних заходів з органами Прикордонної служби, МВС України, СБУ, Прокуратури та органами ДПС України у 2010 році скоротилася проти 2008року майже втричі. Такі показники мали б виправдання за наявності тенденції до зменшення кількості правопорушень за його результатами. Однак, питома вага заведених справ у загальній кількості здійснених заходів зростала. Зокрема, за результатами проведених у 2008 році 16,4 тис. заходів заведено 2,2 тис. справ про порушення митних правил, що склало 14% від кількості проведених заходів. У 2010 році за підсумками проведення 6,2 тис. заходів було заведено 1,3 тис. справ, тобто правопорушення виявляли у кожному п’ятому випадку спільного контролю.

За інформацією СБУ, упродовж 2008–2010 років не знизився рівень злочинності у сфері зовнішньоекономічної діяльності, що підтверджується кількістю порушених справ за ознаками контрабанди: у 2008 році – 274 од., у 2009 році – 266 од., у 2010 році – 265 од. Загальна сума вилучених предметів контрабанди становила відповідно 233, 223 та 306 млн. грн.

За 2008–2010 рр. виконано 5,4 тис. спільних з органами МВС заходів, за якими заведено 1,6 тис. справ про порушення митних правил, тобто у кожному третьому випадку. Вартість виявлених предметів правопорушень становить 88 млн. грн. Водночас, вагомим недоліком цієї співпраці є відсутність зворотного зв’язку митних органів з МВС: із 700 надісланих упродовж 2008–2010 рр. органам МВС України повідомлень щодо можливого вчинення правопорушень без реагування залишилось 500, або більше ніж 70%. Схожа ситуація щодо співпраці з органами прокуратури: із 420 повідомлень митних органів про можливі правопорушення органи прокуратури про розгляд 386 (90%) відповіді не надіслали.

На сьогодні є проблеми з реалізацією вилученого митниками майна за результатами митного контролю. На початок 2011 року із цієї причини на зберіганні митних органів перебували товари та валютні цінності вартістю 211,3 млн. грн., а обсяги таких цінностей на кінець 2010 року проти 2008–го збільшилися в тричі. При цьому динаміка надходжень коштів від реалізації майна свідчить, що їх обсяги 2010 року порівняно з 2008 роком зменшилися на половину (27,3 млн. грн. за 2008 рік – до 13,4 млн. грн. за 2010 рік).

Крім того, на початок 2011 року органи Державної виконавчої служби (далі – ДВС) не здійснили розпорядження стосовно вилученого митними органами майна, щодо якого прийнято рішення про конфіскацію, на суму 212,5 млн. грн. Ускладнює реалізацію конфіскованого майна, зокрема транспортних засобів, його висока вартість, яка через потребу сплати податків та митних платежів значно перевищує ринкову. Загалом на початку 2011 року на складах органів ДМС України зберігалось конфіскованих товарів і транспортних засобів, які підлягають передачі органам ДВС, на суму близько 98,1 млн. грн., з них майна на суму 52,4 млн. грн. органи ДВС навіть не описали. У структурі нереалізованих залишків понад третину становили транспортні засоби (у 2008 та 2010 роках – по 35%, 2009 року – 37%).

Відсутність на даний момент єдиних статистичних баз митних органів та відповідних органів суміжних держав (Білорусія, Польща, Румунія, Угорщина та Словаччина) щодо товарів і транспортних засобів, що перетинають кордони не сприяє здійсненню належної організації контролю з боку митних органів за надходженнями платежів до державного бюджету, призводить до їх значних втрат, збільшенню обсягів тіньової економіки.

4.3. Порядок взаємодії Рахункової палати України в системі здійснення державного фінансового контролю

Розвиток ринкових відносин ставить перед теорією і практикою фінансового контролю нові завдання. Так, існує потреба в уточненні

концептуальних основ формування й розвитку фінансового контролю, його організації, осмисленні того, як функціонують його органи, опрацюванні новітніх методологій і досвіду здійснення контрольних заходів. Трансформаційна модель фінансового контролю вимагає провадження якісно нового менеджменту на сучасному етапі розвитку економіки України, яка дедалі більше набуває властивостей змішаної.

Система державного фінансового контролю, яка побудована в Україні, не повною мірою забезпечує на належному рівні фінансово–бюджетну дисципліну як в цілому в державі, так і на регіональному рівні зокрема. Це є наслідком низки проблем, які створюють тенденції щодо зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень [143].

Становлення та розвиток такої інституції як Рахункова палата в значній мірі залежить від нормативно–правового забезпечення її взаємодії, як органу фінансового контролю з Президентом України, Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України та іншими організаціями, що представлено на рисунку 4.16.

Згідно з існуючим законодавством Рахункова палата у процесі реалізації наданих їй повноважень, як органу державного фінансового контролю повинна в обов’язковому порядку інформувати Верховну Раду України, її комітети, оскільки зазначене положення передбачене саме Законом «Про Рахункову палату», як одне з основних (ст. 2, 3 Закону України «Про Рахункову палату»).

Слід звернути увагу на той факт, що весь Закон насичений владними повноваженнями Верховної Ради України щодо Рахункової палати. Підтвердженням цього твердження є закладення у функціях Рахункової палати права здійснювати контрольні заходи саме за дорученнями Верховної Ради України та її комітетів (пункти 2, 3, 6, 10 статті 6; частина перша статті 15, частина друга статті 23 Закону).

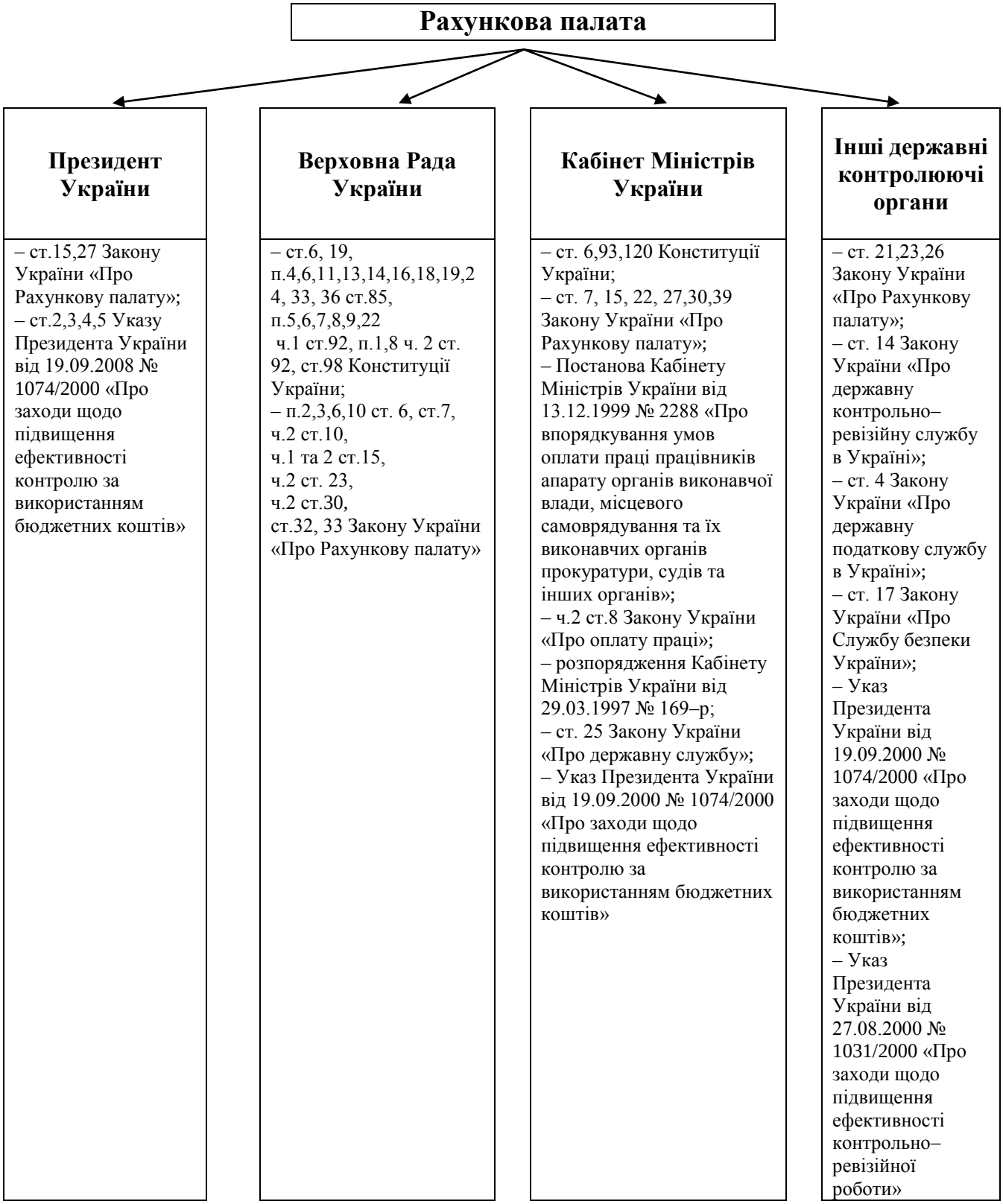

Рис. 4.16 Нормативно–правове регулювання взаємовідносин Рахункової палати із іншими органами

Джерело: Складено автором

Про це свідчить, зокрема, і частина перша статті 27 Закону, згідно з якою Рахункова палата, здійснюючи свою діяльність, зобов'язана за дорученням

Верховної Ради України проводити експертизу і давати висновки щодо:

– проекту Державного бюджету України, обґрунтованості його доходної та видаткової частин щодо обсягів державного внутрішнього і зовнішнього боргу та дефіциту Державного бюджету України, затверджених законом України;

– окремих напрямів бюджетно–фінансової, грошово–кредитної політики, а також окремих питань бюджетного процесу за прямими дорученнями Верховної Ради України;

– проектів законодавчих та інших нормативних актів з питань бюджетно–фінансової та грошово–кредитної систем у разі, якщо вони направлені Верховною Радою України на експертизу у встановленому порядку і повинні бути внесені на її розгляд.

Нині, навіть внутрішні питання функціонування Рахункової палати – питання планування роботи, не залишилися осторонь від «взаємних стосунків» з Верховною Радою України, оскільки до плану роботи Рахункової палати обов'язково включається виконання звернень не менш як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України, поданих у порядку, встановленому Регламентом Верховної Радою України (частина друга статті 15 Закону).

Ще однією, досить актуальною прогалиною в Законі України «Про Рахункову палату» є такий факт, як відсутність у Рахункової палати права законотворчої діяльності, без надання на те згоди Верховної Ради України. Так, частиною другою статті 30 закону встановлено, що в ході аналізу і узагальнення інформації, яку отримує Рахункова палата під час здійснення перевірок, ревізій та обслідувань, вона розробляє і подає Верховній Раді України пропозиції про удосконалення законодавчих актів. Тобто, навіть сама доцільність порушення та розгляду питання щодо вдосконалення діяльності та підняття статусу Рахункової палати сьогодні відсутня, оскільки у будь–якому випадку, це питання буде розглядатися лише через призму пропозицій до Верховної Ради України.

Враховуючи, що Рахункова палата є незалежним органом фінансового контролю, то норма статті 2 не повинна бути у вказаній статті закону з двох причин.

Закладаючи таку норму в Законі, законотворець повністю перекреслив сутність Рахункової палати, як «незалежного органу» та, фактично, визначив Рахункову палату органом парламентського контролю.

Сутність «завдання державного органу» повинна базуватись на такому правовому положенні, як показник необхідності створення та функціонування саме цього державного органу, який відрізняється від всіх інших державних органів влади.

Таким чином, виходячи з аналізу Закону України «Про Рахункову палату» можна стверджувати, що створено законодавцем (Верховною Радою України) державний орган фінансового контролю – Рахункову палату – виконавець владних доручень Парламенту. Тому, лише законодавчо врегулювавши статус Рахункової палати можна створити незалежний вищий орган фінансового контролю.

Нині потребують окремого вивчення та аналізу питання, які саме зміни необхідно здійснити у новому Законі про Рахункову палати, але, в будь–якому випадку, для цього необхідно зовсім по–новому розглядати статус Рахункової палати, як «незалежного органу фінансового контролю».

Стаття 32 «Взаємовідносини Верховної Ради України з Рахунковою палатою» визначає, в принципі, характер цих відносин. Не вдаючись у змістовні положення вказаної статті закону, можна зробити один висновок – взаємини між Верховною Радою України та Рахунковою палатою будуються не на паритетних відносинах.

Статтею 32 Закону встановлено: «Верховна Рада України спрямовує діяльність Рахункової палати на основі підзвітності і підпорядкованості Рахункової палати, її Колегії і посадових осіб щодо дотримання ними законності при здійсненні повноважень, передбачених статтею 7 цього закону,

та завдань, поставлених перед Рахунковою палатою згідно з чинним законодавством України».

Статтею 33 Закону України «Про Рахункову палату» визначено, що Верховна Рада України періодично, але не менш як два рази на рік, доручає відповідному комітету Верховної Ради України здійснювати певні контрольні та координаційні дії і дає оцінку стану контрольної діяльності Рахункової палати у визначених цим законом сферах. Таким чином, законодавчо передбачається безпосередня робота відповідного комітету Верховної Ради України з Рахунковою палатою.

Крім цього, відповідний комітет Верховної Ради України обговорюють за спеціальною процедурою, встановленою відповідним комітетом Верховної Ради України згідно з чинним законодавством України кандидатуру на обрання Голови Рахункової палати.

Тобто, норми двох статей закону містять положення про відповідний комітет Верховної Ради України, який визначає процедуру обговорення кандидатури Голови Рахункової палати та здійснює контрольні і координаційні дії з оцінкою стану контрольної діяльності Рахункової палати. Проте, як свідчить чинне законодавство та внутрішні документи Рахункової палати, зазначеного комітету, визначеного Верховною Радою України для роботи з Рахунковою палатою, не має. Це свідчить про те, що норми Закону є формальними.

Ніхто не відміняв відповідні норми закону, отже, такий комітет повинен бути створений у Верховній Раді України, або ж його функції (співпраця з Рахунковою палатою) повинні бути покладені на якийсь із вже діючих, наприклад, Комітет Верховної Ради України з питань бюджету, з наступних причин:

1. Жоден з діючих комітетів не систематизує та не аналізує ці матеріали, не координує та не відслідковує діяльність Рахункової палати, не кажучи вже про визначення законності дій посадових осіб Рахункової палати, як це передбачено в Законі.

2. Рахункова палата має таку законодавчу норму, згідно з якою може лише надавати пропозиції про удосконалення законодавчих актів (частина друга статті 30 Закону) та не має при цьому відповідного (єдиного) комітету, через який можна було б проводити бюджетну нормотворчу політику. Тому Рахункова палата залишається осторонь законотворчого процесу, і лише у виняткових випадках її законотворчі ініціативи знаходять відгук у Верховній Раді України.

3. Відсутність такого комітету напряму впливає на імідж Рахункової палати, як вищого органу фінансового контролю, оскільки про її роботу, як правило, згадують в окремих випадках деякі депутати, і то під час обговорення тих чи інших необхідних для політичних лобіювань питань, а загальна діяльність Рахункової палати в жодному комітеті не розглядається.

Завдяки створенню такого комітету, ряд нагальних першочергових питань Рахункова палата могла б вирішувати значно легше (взяти хоча б написання нової редакції Закону України «Про Рахункову палату України» з метою його адаптації до вимог Лімської декларації). При цьому ці взаємні стосунки повинні будуватися саме на співпраці між цим комітетом та Рахунковою палатою, оскільки не може йтись про створення якоїсь «надструктури» над Рахунковою палатою, котра б тільки контролювала її діяльність та надавала відповідні доручення.

Таким чином, на сьогодні має місце дуже специфічна форма взаємозв’язку Рахункової палати з Верховною Радою України, яка будується на визначеній у законодавчому порядку майже повній залежності (підконтрольності) Рахункової палати від Парламенту. Тобто, чинна законодавча база завуальовано визначила Рахункову палату органом парламентського контролю за використанням коштів Державного бюджету України, що є недостатньо обґрунтованим. В нормативно–правовому значенні Конституції України Рахункова палата є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції і Верховна Рада України як орган законодавчої влади не має права забрати чи обмежити конституційні повноваження

Рахункової палати, передавати їх будь–яким іншим органам або ж взяти на себе їх здійснення.

Досить важливим моментом в організації роботи Рахункової палати є питання взаємин між нею та Президентом України, які будуються на паритетному відношенні одного державного органу до другого, враховуючи, в першу чергу, їх різну юридичну природу у системі органів державної влади.

Так, відповідно до статті 15 закону при формуванні планів роботи Рахункової палати враховується обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Президента України. Тобто, законотворець зобов'язав Рахункову палату при формуванні планів своєї роботи обов'язково розглядати звернення та пропозиції Президента. В той час, як цією ж статтею визначено, що обов'язково повинно включатись до плану роботи Рахункової палати виконання звернень не менше як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України.

Тобто, суттєво прослідковується різниця в підходах до планування роботи Рахункової палати між такими органами державної влади, як Верховна Рада України та Президент України, і є суттєвою, оскільки у першому випадку носить владно–розпорядчий, а в другому рекомендаційно–доцільний характер.

Про взаємно незалежні відносини в діяльності між Рахунковою палатою та Президентом України також свідчить частина третя статті 27 Закону, яка надає Рахунковій палаті право, у разі неможливості виконання звернення, повертати його з обґрунтованою письмовою відповіддю.

Більше чинний закон не містить положень про взаємодію між Президентом України та Рахунковою палатою (зазначене твердження не охоплює питання можливості здійснення Рахунковою палатою контрольних заходів кошторису витрат допоміжних органів і служб Президента України).

Аналізуючи чинну нормативно–правову базу, звертає на себе такий факт, як нормативно стримане забезпечення діяльності Рахункової палати. У небагатьох прийнятих актах Президента України, у яких говориться про Рахункову палату, прослідковується направленість на посилення її статусу,

удосконалення її відносин з органами виконавчої влади та на забезпечення, певною мірою, її діяльності, хоча ця політика не є послідовною.

Зокрема, з метою усунення певних прогалин у законодавстві 19.09.2000 №1074/2000 Президентом України прийнято Указ «Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів». Статтями 2,3 цього Указу визначено Міністерству фінансів України, Фонду державного майна України, Державній казначейській службі України, Міністерству доходів і зборів, іншим державним контролюючим органам забезпечити взаємодію з Рахунковою палатою: подання зведеної фінансової звітності, оперативної інформації про хід виконання бюджету.

Статтею 4 цього Указу запропоновано Генеральній прокуратурі України, іншим правоохоронним органам забезпечити належний розгляд контрольно–аналітичних матеріалів переданих Рахунковою палатою.

Починаючи з 2001 року, Кабінету Міністрів України доручено передбачати під час розроблення проекту закону про Державний бюджет України додаткові асигнування на утримання Рахункової палати, виходячи з необхідності виконання нею у повному обсязі передбачених Конституцією і законами України завдань і функцій, не допускати протягом бюджетного року зменшення без законних підстав бюджетного фінансування Рахункової палати (стаття 5 Указу).

Зазначена норма за своєю суттю є важливою, оскільки для забезпечення якісної та своєчасної її діяльності та хоча б відносної незалежності такого державного органу, як Рахункова палата, певною мірою залежить від достатнього її фінансування.

Нині діючим законодавством незалежність Рахункової палати не забезпечується в необхідній мірі.

Конституційний суд України при розгляді подання Президента України щодо відповідності Конституції України Закону України «Про Рахункову палату України» у своєму Рішенні зазначив, що Верховна Рада України, яка за юридичною природою є парламентом, реалізує свої конституційні

повноваження (стаття 85 і 92 Конституції України), зокрема і у сфері фінансово–економічної діяльності (пункти 4, 6, 11, 13, 14, 16, 18, 19, 24, 33, 36 статті 85; пункти 5, 6, 7, 8, 9, 22 частини першої статті 92; пункти 1,8 частини другої статті 92 Конституції України), саме як орган загальної конституційної компетенції. Рахункова палата відповідно до статті 98 Конституції України, є органом спеціальної конституційної компетенції, що в контексті загальних повноважень Верховної Ради України має обмежений і виключний характер. Повноваження Рахункової палати є похідними від повноважень Верховної Ради України і відповідно до статті 19 Конституції України у своїй діяльності вона не може виходити за їх межі.

В нормативно–правовому значенні Конституції України Рахункова палата є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції, і Верховна Рада України як орган законодавчої влади не має права забрати чи обмежити конституційні повноваження Рахункової палати, передавати їх будь–яким іншим органам або ж взяти на себе їх здійснення.

Державна влада в Україні здійснюється на засадах її поділу на законодавчу, виконавчу та судову (стаття 6 Конституції України). Кабінет Міністрів України є вищим органом у системі органів виконавчої влади. Щодо правового статусу Рахункової палати, то згідно з Рішенням Конституційного суду України, вона є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції. Тобто, вона не входить ні до жодної з названих гілок влади.

Відповідно, Рахункова палата, маючи статус незалежного органу, наділеного спеціальною конституційною компетенцією, ні яким чином не врегульовує свою організаційну діяльність з існуючою конституційною розмежованістю між гілками влади, і тому, керуючись, знову ж таки, нормою статті 6 Конституції України, згідно з якою органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених Конституцією межах і відповідно до законів України, слід розглядати ці відносини через норми Закону України «Про Рахункову палату».

Потрібно відмітити, що окремі норми в Законі, яка б чітко визначила взаємини між Рахунковою палатою та Кабінетом Міністрів України, не існує. У зв'язку з цим, слід розглянути всі норми Закону, де йдеться про Кабінет Міністрів України.

Зокрема, згідно статті 15 і 27 Закону, при формуванні планів роботи Рахункової палати враховується обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Кабінету Міністрів України.

Однак, у разі неможливості виконання звернень Голова Рахункової палати повертає їх з обґрунтованою письмовою відповіддю, в якій з посиланням на чинне законодавство України зазначається причина неможливості виконання доручення, звернення та запиту.

Отже, вказані норми Закону, свідчать про рівність у взаєминах між цими органами влади, а саме, при плануванні своєї роботи Рахункова палата повинна обов'язково розглядати звернення та пропозиції Кабінету Міністрів України, але остаточне рішення щодо включення запропонованого Кабінетом Міністрів України питання в план роботи залишається за Рахунковою палатою.

З метою забезпечення своєчасного надходження і обробки інформації, необхідної для складання звіту про виконання Державного бюджету України (стаття 22 Закону), Рахунковою палатою за погодженням з Кабінетом Міністрів України вводиться обов'язкова фінансова звітність усіх центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій перед Рахунковою палатою. Рішення про конкретні терміни виконання і форми зазначеної звітності приймається Кабінетом Міністрів України за поданням Голови Рахункової палати.

Проте, зазначена норма Закону, також свідчить лише про певну паритетність у відносинах, оскільки рішення про конкретні терміни виконання і форми звітності приймає Кабінет Міністрів України, а не Рахункова палата. Але при цьому слід врахувати, що на сьогодні у Рахункової палати немає права нормотворення, права законодавчої ініціативи (див. статтю 93 Конституції України та статтю 30 Закону України «Про Рахункову палату») і тому її

рішення не мають статусу обов’язкового виконання для широкого кола органів, як, наприклад, рішення Кабінету Міністрів України, Національного банку України чи Конституційного суду України.

Отже, чинний Закон України «Про Рахункову палату» в певній мірі визначає взаємовідносини між Рахунковою палатою та Кабінетом Міністрів України, як рівноправних учасників державного устрою.

Однак, сьогодні для більш якісного характеру цієї взаємодії Рахунковій палаті необхідно мати право законодавчої ініціативи, право нормотворення – для можливості прийняття спільних рішень Кабінетом Міністрів України та Рахунковою палатою (на зразок спільних рішень Національним банком України та Кабінетом Міністрів України). Зазначене право, по–перше, вирішило б ряд нагальних проблем нормотворення, які на сьогодні не можливо вирішити без прийняття відповідного рішення або Кабінетом Міністрів України, або Верховною Радою України; по–друге, дало б змогу надати рішенням Рахункової палати статусу обов’язковості до виконання.

Слід звернути увагу також на такий нормативний документ Уряду, як Тимчасовий регламент Кабінетом Міністрів України, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 05.06.2000 р. № 915, який встановлює порядок організації діяльності Кабінету Міністрів України, пов’язаної з виконанням своїх повноважень. Потрібно зазначити, що цим документом врегульовані питання, зокрема, нормотворення Кабінету Міністрів України, центральних та інших органів виконавчої влади. В ньому передбачено всі етапи процедури нормотворення: надання пропозиції, включення у план роботи, розробка та вимоги до проекту, механізм прийняття рішення тощо. Проте в цьому документі не знайшли свого відображення організаційні питання взаємодії між Кабінетом Міністрів України та іншими державними органами – не органами виконавчої влади (наприклад Рахунковою палатою, Національним банком України). У зв’язку з чим, зазначена прогалина не дає чіткої відповіді на питання про взаємодію між цими органами влади під час прийняття Кабінетом Міністрів України владних рішень. Тобто, яким чином, наприклад, Рахункова

палата може вплинути на прийняття чи скасування (внесення пропозицій, обговорення тощо) того чи іншого рішення Кабінету Міністрів України.

Прикладом негативної практики нормотворення з боку Кабінету Міністрів України щодо Рахункової палати, де остання не може вирішити позитивно на свою користь питання, є постанова Кабінету Міністрів України від 13.12.99 р. № 2288 «Про впорядкування умов оплати праці працівників апарату органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та їх виконавчих органів, органів прокуратури, судів та інших органів».

Проте, механізму відміни зазначеної норми постанови Кабінету Міністрів України у Рахункової палати немає, як і немає важелів впливу на прийняття чи обговорення будь–якого іншого рішення Уряду. При цьому, слід зазначити, що акти Кабінету Міністрів України можуть бути скасовані лише Президентом України або визнані Конституційним Судом України неконституційними. Але в діючій практиці навіть Президент України не завжди може вплинути на рішення Кабінету Міністрів України. Прикладом може слугувати (в продовження теми неправильно встановлених Кабінетом Міністрів посадових окладів працівникам Рахункової палати), Указ Президента України від 19.09.2000 р. № 1074 «Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів», де статтею 5 Кабінету Міністрів України доручалося переглянути умови оплати праці посадових осіб та інших працівників Рахункової палати з урахуванням статті 39 Закону України «Про Рахункову палату». Проте, зазначене доручення Кабінетом Міністрів України так і не було виконано.

Згаданий приклад з визначенням Урядом розміру посадових окладів працівників Рахункової палати є дуже показовим щодо неможливості Рахунковою палатою якимось чином впливати на процес прийняття чи скасування рішень Уряду. Саме тому, так і залишається без реагування на звернення Рахункової палати велика кількість прийнятих рішень Кабінетом Міністрів України. Необхідно в законодавчому порядку врегулювати питання обов’язкового взяття до уваги рішень, пропозицій Рахункової палати, але

зазначене можливе лише після внесення відповідних змін та доповнень до Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату».

На завершення дослідження щодо взаємодії між Рахунковою палатою та Кабінетом Міністрів України слід навести положення статті 35 «Відносини Кабінету Міністрів України з Рахунковою палатою» проекту Закону України «Про Кабінет Міністрів України»:

– «Кабінет Міністрів України на запит Рахункової палати надає статистичну, фінансову, бухгалтерську та іншу інформацію і документацію, необхідну їй для виконання завдань, функцій та повноважень, встановлених законом.

– Кабінет Міністрів України одержує від Рахункової палати відомості про результати перевірок, ревізій та обстежень, а також клопотання про притягнення до дисциплінарної відповідальності осіб, винних у порушенні вимог законодавства, нецільовому, неефективному використанні коштів, заподіянні матеріальної шкоди державі, розглядає ці матеріали та клопотання, вживає в межах своєї компетенції необхідні заходи та інформує про них Рахункову палату».

До зазначеної редакції проекту Закону додати нічого, оскільки ця редакція повністю підтверджує весь попередньо зроблений аналіз взаємних відносин Рахункової палати та Кабінету Міністрів України, як рівноправних учасників державного устрою в Україні.

Питання взаємодії Рахункової палати з іншими державними контролюючими органами частково врегульовані статтею 21 Закону України «Про Рахункову палату», де встановлено, що усі контролюючі органи, створені відповідно до законів України в системах Міністерства фінансів України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України та інші державні контролюючі органи, а також органи внутрівідомчого контролю й аудиту зобов’язані сприяти діяльності

Рахункової палати, надавати за її запитами інформацію про результати перевірок та ревізій, які ними проведено.

Рахункова палата в межах своєї компетенції може залучати до участі у здійсненні контрольно–ревізійної діяльності державні контролюючі органи та їх представників, а також має право на договірній основі залучати до ревізій і перевірок недержавні аудиторські служби та окремих висококваліфікованих спеціалістів [226].

Однак, слід відзначити, що всі державні органи, які здійснюють контрольні функції держави діють відповідно до норм відповідних законів і керуються при виконанні покладених на них цими законами завдань та повноважень, саме нормами цих законів. Враховуючи зазначене, вищевказана норма закону про обов'язковість інших державних органів сприяти діяльності Рахункової палати, є декларативною, оскільки Закон України «Про Рахункову палату» не має пріоритетності над іншими законами України, такими, наприклад, як Закон України «Про прокуратуру», «Про державну контрольно–ревізійну службу в Україні», «Про державну податкову службу в Україні», «Про Національний банк України» та ін. Вказані державні органи займають у системі державної влади, такий же незалежний статус, як і Рахункова палата.

Аналіз діючих норм законодавства свідчить, що взаємодія між Рахунковою палатою, Національним банком, системою органів прокуратури повинні будуватися на умовах координації їх дій при виконанні ними повноважень, як рівних за статусом незалежних контролюючих органів держави за відповідними напрямками державного регулювання.

Одночасно, про таку координованість у діях з Рахунковою палатою не може йти мова по відношенню до органів виконавчої влади – державних контролюючих органів в системах Міністерства фінансів України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України, оскільки безпосередньо їх діяльність координується Кабінетом Міністрів України.

Тобто, дія статті 23 Закону України «Про Рахункову палату» щодо сприяння органами контролю діяльності Рахункової палати поширюється на контролюючі органи виконавчої влади. В той же час, як вже було відмічено вище, органи виконавчої влади при здійсненні контролюючої та іншої діяльності керуються нормами спеціальних законів про ці органи.

Підводячи підсумок під вищезазначеним можна констатувати, що норма статті 21 Закону України «Про Рахункову палату» щодо обов'язковості всіх контролюючих органів сприяти Рахунковій палаті її діяльності є декларативною, оскільки цей Закон не має пріоритетності над іншими законами України про органи державної влади. При цьому, ця ситуація є наслідком недостатньо обґрунтованого нормотворення законотворця, а саме, при прийнятті Закону України «Про Рахункову палату» у її «Прикінцевих положеннях» потрібно було передбачити внесення змін і доповнень до інших законодавчих актів України про державні контролюючі органи виконавчої влади щодо обов'язковості їх сприяння Рахунковій палаті, як це передбачено зараз законом про Рахункову палату.

У цьому зв'язку – законодавчому не врегулюванні питань взаємодії між Рахунковою палатою та державними контролюючими органами виконавчої влади – одним із шляхів взаємоузгодження цих відносин, став Указ Президента України 19.09.2000 р. № 1074/2000 «Про заходи щодо підвищення ефективності контролю за використанням бюджетних коштів». Так, статтею 2 цього Указу Міністерству фінансів України, Фонду державного майна України, Державній казначейській службі України, Міністерству доходів і зборів, іншим державним контролюючим органам з метою забезпечення взаємодії з Рахунковою палатою доручено сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитами інформацію про контрольно–ревізійну роботу та інші контрольні заходи; забезпечувати участь своїх представників у здійсненні Рахунковою палатою контрольно–ревізійної діяльності.

Таким чином, норми Указу Президента України, які зобов'язують органи виконавчої влади сприяти у роботі Рахункової палати, підтверджують

попередньо здійснене дослідження щодо взаємодії органів в системі державного фінансового контролю та підтверджують неузгодженість стосовно правового та суспільно–важливого статусу цих органів влади.

Отже, підводячи підсумки нормативно–правового забезпечення взаємодії між Рахунковою палатою та державними контролюючими органами, констатуємо, що законодавча база це питання чітко не врегульовує.

В той же час, іншим шляхом вирішити питання взаємин Рахункової палати та державних контролюючих органів, з метою дієвості у цих відносинах, можна через практику прийняття ними спільних нормативних документів (рішень) по вирішенню глобальних та поточних питань.

На теперішній час, зазначена практика вже запроваджена. Зокрема, Генеральна прокуратура України, Міністерство внутрішніх справ України, Служба безпеки України, Міністерство доходів і зборів, Державна фінансова інспекція та Рахункова палата затвердили Порядок подання Державною фінансовою інспекцією, Міністерством доходів і зборів та Рахунковою палатою матеріалів перевірок і ревізій про виявлені правопорушення до органів прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки.

Крім того, Рахунковою палатою та Державною фінансовою інспекцією затверджено Порядок взаємодії Рахункової палати та Державної фінансової інспекції при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів.

На виконання положень зазначеного Порядку проводиться обмін проектами планів роботи. З метою налагодження оперативного вирішення питань щодо термінів початку ревізій та перевірок проводиться обмін інформацією про керівників структурних підрозділів, до компетенції яких відносяться зазначені питання. Проводиться робота зі спільного опрацювання окремих нормативних документів.

Крім того, для практичної реалізації положень зазначеного Порядку створена Координаційна група з узгодження питань взаємодії Рахункової палати та Державної фінансової інспекції України.

Рахункова палата забезпечує реалізацію завдань та положень, що передбачені Конституцією України, Законом України «Про Рахункову палату», Бюджетним кодексом України, іншими нормативно–правовими актами України.

Проте, на нинішньому етапі ще виникає дуже багато питань і проблем, які необхідно кардинально міняти і вирішувати з метою подальшого підвищення законності, ефективності витрачання державних ресурсів. Одним із них є налагодження визначення ролі і статусу Рахункової палати та її взаємовідносини з Верховною Радою, Президентом України, Кабінетом Міністрів України та іншими організаціями, від яких залежить якість здійснення державного фінансового контролю і його результативність. Виходячи з цього, необхідно вирішити ряд питань, які мають виключно важливе значення для поліпшення державного фінансового контролю.

З метою зміни статусу Рахункової палати, як органу парламентського контролю – доцільно внести відповідні зміни до статті 98 Конституції України та викласти у новій редакції Закону України «Про Рахункову палату», визначивши цей орган держави, як незалежний орган фінансового контролю, наділений спеціальною конституційною компетенцією.

Передбачити у новій редакції статті 98 Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату» право нормотворення Рахункової палати щодо прийняття нею обов’язкових для виконання рішень, спільних з Кабінетом Міністрів України.

Існуючі недоліки функціонування елементів системи фінансового контролю слід подолати шляхом встановлення на національному рівні загальних основ організації фінансового контролю, прийнявши Закон «Про державний фінансовий контроль в Україні» і уникнувши дублювання фінансово–контрольної діяльності одних органів іншими.

Привести законодавство України про фінансовий контроль у відповідність до законодавства Європейського Союзу, зокрема Лімської декларації.

Створити у Верховній Раді Україні відповідний комітет, який би співпрацював з Рахунковою палатою на умовах взаємного співробітництва.

В законодавчому порядку визначити порядок взаємодії між Рахунковою палатою, Президентом України, Кабінетом Міністрів України і державними органами контролю шляхом внесення відповідних змін до законів (та проектів, зокрема «Про Президента України» та «Про Кабінет Міністрів України»), що регулюють правову діяльність цих державних органів.

Створити стандарти аудиторської діяльності, спільної інформаційної бази, на якій буде ґрунтуватися фінансовий контроль, що здійснюється всіма контролюючими органами та яка буде основою для координації їх діяльності.

З метою посилення координації роботи Рахункової палати з іншими контролюючими органами доцільно здійснити такі заходи:

– попередньо планувати, узгоджувати контрольні заходи різних органів державного фінансового контролю з метою виключення дублювання їх функцій, розширення інформаційного обміну між різними рівнями системи зовнішнього фінансового контролю;

– розробити і затвердити відповідні угоди по забезпеченню співпраці Рахункової палати з органами державного, відомчого і незалежного фінансового контролю, правоохоронними органами з метою максимального забезпечення відшкодування порушниками заподіяних державі збитків, поновлення використаних не за цільовим призначенням бюджетних коштів та притягнення до відповідальності винних осіб згідно із законодавством [22];

– налагодити і ввести в практику проведення спільних семінарів із представниками головних фінансових та контролюючих органів, відповідальних за систему фінансового контролю в Україні з метою вироблення спільного бачення перспектив розвитку системи фінансового контролю в Україні та чіткого розмежування функцій окремих інститутів;

– покращити інформаційне забезпечення діяльності контролюючих органів шляхом уніфікації інформаційних джерел, вироблення єдиних підходів до оцінки явищ, подій, показників тощо [22].

Безумовним є те, що Рахункова палата повинна співпрацювати з усіма організаціями, які в тій чи іншій мірі пов’язані з управлінською, контрольною, правоохоронною та іншою діяльністю, пов’язаною з формуванням та використанням державних фінансових та інших ресурсів та державної власності. Така співпраця може здійснюватись як на основі Закону України «Про Рахункову палату» так і спеціальних угод про співпрацю.

Всі органи повинні сприяти діяльності Рахункової палати та надавати за запитом інформацію, необхідну для виконання її завдань. Для цього необхідно створити стандарти аудиторської діяльності, спільної інформаційної бази, на якій буде ґрунтуватися фінансовий контроль, що здійснюється всіма контролюючими органами та яка буде основою для координації їх діяльності.

Розв’язання кожного з цих питань є виключно важливим для забезпечення ефективності взаємодії Рахункової палати з іншими органами. Разом з тим потрібно враховувати, що результати взаємодії органів державного фінансового контролю можна буде досягти лише за комплексної реалізації запропонованих заходів:

– для оперативного і своєчасного розгляду результатів діяльності Рахункової палати по здійсненню контрольно–аналітичних заходів, експертизи проектів бюджету, висновків щодо їх виконання і оперативного прийняття відповідних рішень комітетами Верховної Ради, до компетенції яких входять відповідні питання, розробити та затвердити процедуру взаємодії з ними, що буде сприяти встановленню зворотного зв’язку між двома державними інституціями;

– на засіданнях Колегії Рахункової палати передбачити участь представників відповідних комітетів при розгляді питань, що знаходяться у сфері їх інтересів.

Питання по результатах здійснених контрольно–аналітичних заходів та реагування урядових структур на матеріали і рішення Рахункової палати виносити на розгляд сесій Верховної Ради і приймати відповідні рішення.

Верховній Раді потрібно вирішити питання щодо участі представників Рахункової палати в засіданнях всіх урядових структур, де розглядаються питання використання державних коштів, державних ресурсів, або розглядаються проекти із значними обсягами фінансування і державної власності.

Одночасно, як уже відмічалося, в Верховній Раді України повинно бути вирішено питання щодо фінансового забезпечення діяльності і оплати праці Рахункової палати без пропозицій Міністерства фінансів України. Тільки на такій основі можна забезпечити незалежність діяльності Рахункової палати.

На основі результатів заслуховувань представників Рахункової палати та розгляду спеціально представленої інформації комітети Верховної Ради України можуть приймати відповідні рішення та формулювати пропозиції як щодо розвитку фінансової, бюджетної дисципліни, так і з конкретних питань щодо виявлених порушень так і чинного законодавства.

Матеріали таких рішень вже від Верховної Ради України повинні направлятись в органи державної влади, інші організації для розгляду і вжиття відповідних заходів. Про прийняті рішення відповідні органи, які отримали від Верховної Ради України матеріали, повинні вживати заходів по виконанню пропозицій та усуненню виявлених недоліків в роботі та надавати відповідну інформацію в комітети Верховної Ради України.

Рахункова палата може і повинна здійснювати перевірки за дорученням Верховної Ради України, але в більшості випадків вона повинна здійснювати їх на основі своїх власних планів, складених на основі власних оцінок ризиків, інформації отриманої в ході проведених контрольних заходів.

Разом з тим, взаємодія Рахункової палати з Верховною Радою України повинні будуватись на паритетних основах, а не на основі підпорядкованості, і політичного нагляду над діяльністю Рахункової палати зі сторони Верховної Ради України.

Взаємодію Рахункової палати з Кабінетом Міністрів України потрібно визначати через чіткі норми в Законі України «Про Рахункову палату» та «Про

Кабінет Міністрів України». Головним є те, як Рахункова палата повинна реагувати на звернення Кабінету Міністрів України. Свою діяльність Рахункова палата не повинна узгоджувати з Кабінетом Міністрів України.

Матеріали перевірок Рахункової палати повинні передаватись Кабінету Міністрів України як для інформації, так і вжиття заходів по усуненню виявлених недоліків та їх недопущенню в майбутньому.

Спираючись на набутий досвід та враховуючи зміни чинного законодавства, зміни і пріоритети соціально–економічного розвитку держави та суспільства, Рахунковою палатою визначено оптимальні на сьогодні основні напрями діяльності, за якими проводилися аудити.

Рис. 4.17 Основні напрями діяльності Рахункової палати
Джерело: Складено автором

Виконання поставлених перед Рахунковою палатою завдань забезпечують департаменти:

- з питань бюджетної політики;
- з питань використання коштів державного бюджету фінансовими та контролюючими органами;
- з питань правового забезпечення;

- з питань оборони та правоохоронної діяльності;
- з питань АПК, природоохоронної діяльності та надзвичайних ситуацій;
- з питань промисловості, виробничої інфраструктури та державної власності;
- з питань науки та гуманітарної сфери;
- з питань соціальної політики;
- з питань державного боргу, міжнародної діяльності та фінансових установ;
- з питань використання коштів державного бюджету в регіонах.

4.4. Інформаційне та програмне забезпечення ефективності діяльності органів державного фінансового контролю

Нині однією з істотних перешкод створенню надійної та об'єктивної діяльності в системі державного фінансового контролю в Україні є низький рівень інформаційного та програмного забезпечення діяльності органів, які його здійснюють, що визначається такими характеристиками:

– відсутність єдиного інформаційного центру органів ДФК та організаційна розпорошеність наявних інформаційних ресурсів в органах ДФК;

– склад і наповнення інформаційних ресурсів не відповідає існуючій організації роботи органів ДФК;

– наявність міжвідомчого бар'єру щодо обміну інформацією як на центральному, так і на місцевому рівнях;

– відсутність нормативно–правового забезпечення і методологічна неузгодженість процесів обміну інформацією;

– відсутність єдиної системи класифікації і кодування інформації.

Водночас органи ДФК недостатньо використовують наявні інформаційні ресурси у процесі планування та здійснення відповідних контрольних заходів.

Створенню ефективної системи електронного обміну інформацією між спеціалізованими органами ДФК та іншими органами виконавчої влади перешкоджає й те, що деякі з них використовують різні програмні продукти, не адаптовані один одного.

З розвитком технологій, зокрема, інформаційних, і науково–технічного прогресу неможливо ігнорувати процеси автоматизації як одного з основних чинників підвищення ефективності практично будь–який діяльності, тим паче з великими обсягами різних даних.

Фінансовий контроль є важливою функцією управління, особливо у сучасних умовах постійного недофінансування, бюджетного дефіциту, недостачі коштів і взагалі складної фінансової ситуації. Ніяка, навіть найбільш досконала політика держави у сфері фінансів не дасть позитивних результатів без побудови державного фінансового контролю. Цей вид контролю забезпечує ефективний процес формування й використання фінансових ресурсів в усіх галузях економіки нашої країни, без чого неможливе її функціонування.

З розвитком ринкової інфраструктури в Україні значно побільшало господарських та фінансових зв’язків між різноманітними економічними суб’єктами. Для успішного контролю необхідно збирати і аналізувати величезні обсяги інформації, що стосується цих зв’язків. Існуюче інформаційне забезпечення контролюючих органів має низку вад. Основний і те, що одна й та ж інформація надається і одержувачами бюджетних коштів, і платниками податків неодноразово, тобто дублюються інформаційні потоки. З іншого боку, одні й ті ж самі дані проходять подвійну і не однозначну обробку у різних державних установах. Цю проблему має вирішити ефективна інформаційна взаємодія у межах єдиної інформаційної системи, одержуючи дані з якої, кожен державний орган зможе, з одного боку, обробляти їх у розрізі власних управлінських завдань, з другого боку, це дасть змогу втілювати аналіз різних рівнів – від в цілому по України та до кожного конкретного суб’єкта. Завдяки інформації у межах окремих платників податків можна буде аналітичним шляхом виявити будь–які податкові правопорушення, проаналізувавши

податкові й інші фінансові надходження й витрачання коштів, господарські зв’язки даного економічного суб’єкта.

Інформаційне забезпечення має враховувати основні параметри фінансових зв’язків (реквізити підприємства, суми, умови, правова обґрунтованість тощо), можливість обміну даними між різними державними органами, використання ними загальних баз даних як поточної роботи, так цілей планування і прогнозування, що ускладнює структуру даної інформаційної системи. Це завдання повинно вирішуватись як на загальнодержавному рівні у галузі створення глобальної системи обміну інформації, так і на рівні окремих міністерств та можуть визначити склад і обсяг обмінюваної інформації. Тут також мають бути вирішені питання захисту від несанкціонованого доступу до системи вироблення офіційних міжвідомчих документів і форм обміну. На цей час існує проблема доступу деяких державних органів (зокрема статистичних) до інформації про платників податків, що надходять у податкові органи, що пов’язані з захистом комерційної таємниці. Проте необхідно врахувати, що об’єктивна статистична інформація – запорука правильного і точного прогнозування, планування та управління, тому можливе створення крім єдиної інформаційної системи окремих інформаційних потоків між державними органами. Головне, щоб ці взаємозв’язки мали чітку правову і технічну визначеність.

Необхідно також відзначити, що іноді поділ контрольних функцій між різними органами виконавчої влади є штучним, що дозволяє думати про їхнє об’єднання у майбутньому. Особливо це стосується органів Міністерства фінансів, Міністерства доходів і зборів, Державної казначейської служби, Державної фінансової інспекції та інших, оскільки вони не лише користуються тією інформацією, але часто виконують однакові функції. Одним із способів такого об’єднання може бути утворення єдиної глобальної інформаційної системи.

Глобальна система інформаційного забезпечення повинна мати таку інформацію, яка б надходила від відповідних установ, зокрема:

– інформацію про надходження доходів населення і виконання різних рівнів бюджету, відомості розподілу регулюючих податків і платіжні документи до нього, рішення про надання та скасування пільг платникам податків, видах податків, термінів наданих відстрочок, даних про вартість ліцензій, дані про страхування майна та відповідальності тощо – від органів Міністерства фінансів, Державної казначейської служби, Міністерства економіки та інших;

– інформацію про податковий облік платників податків, щодо порушення податкового законодавства, про сплату штрафних санкцій, про надходження податкових платежів, про борг зі сплати податків, про надані податкові пільги, перелік структурних підрозділів платників податків тощо – від Міністерства доходів і зборів України;

– інформацію про податкові правопорушення, а також відомості, виявлені під час оперативно–розшукової діяльності (наприклад, про відкриті банківські рахунки) – від органів МВС, Держфінмоніторингу тощо;

– інформацію про безготівкові платежі, зокрема відповідні платіжні документи, про стан банківських рахунків, про результати періодичних перевірок комерційних банків та т.п. – від органів Національного банку України;

– інформацію про фізичних осіб (адреса, склад сім'ї та т.п.), про виявленні правопорушення, про результати оперативно–слідчої діяльності, банківські рахунки, тощо – від органів МВС;

– відомості про сплату різних митних платежів, про заявлену вартість товарів і іншого майна, яке перевозиться через митний кордон України – від органів Міністерства доходів і зборів;

– статистична інформація, статистичні коди тощо – від органів Державного комітету статистики;

– дані про земельну власність – від органів Держкомзему і архітектури;

– інформацію про приватизацію власності – від Фонду державного майна України;

– відомості про джерела доходів, про зайнятість – від Міністерства праці та соціальної політики;

– дані про реєстрацію організацій, придбання ліцензій, реєстри місцевих зборів і платежів – від органів місцевого самоврядування і органів виконавчої влади.

Автоматизація обробки даних відомостей дозволить відповідним державним органам якісно, і в стислі терміни виконувати свої функції з обліку фінансових потоків й виявляти платників податків, які ухиляються від постановки на облік та сплати податків, чи одержувачів бюджетних коштів, які витрачають бюджетні кошти не за цільовим призначенням, шляхом проведення аналітичних процедур. Автоматизація внутрішньовідомчого документообігу дозволить звільнити робочий час чиновників, використовуючи вже запроваджену автоматизовану інформаційну систему даних для різноманітних цілей і різними користувачами, не вдаючись до використання паперових носіїв, значно зменшить ймовірність помилки «ручного набору».

Автоматизована система інформаційного забезпечення повинна мати такі бази даних:

– база даних розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів;

– база даних банківських рахунків, що містить інформацію про фінансові потоки в межах окремих видів банківських рахунків та банків;

– база даних порушників бюджетного та податкового законодавства, де повинна збиратись інформація про характеристики проведених контрольних заходів, їх результатів і рішень, які прийняті на їх основі. Ця база даних дасть можливість точно визначити ефективність контрольних заходів, зокрема різних контролюючих органів;

– Державний реєстр платників податків, який включатиме ідентифікаційні, статистичні, вчені та інші характеристики (ІПН, адреси, інформацію про керівництво, види діяльності, відомча приналежність, дані про засновників, організаційно–правова форма, розмір статутного капіталу, форма сплати податків, наявність пільги з оподаткування, число дебіторів,

заборгованість підприємства до бюджету тощо). При цьому необхідно автоматичне виділення найбільших платників податків, суб'єктів з більшими сумами заборгованості тощо;

– база даних про податкові надходження від юридичних та фізичних осіб на особові рахунки державного бюджету в розрізі видів даних надходжень (різні податки, штрафні санкції, недоїмки, переплати) і навіть податкові пільги.

Попри всі позитивні моменти впровадження даної системи виконання бюджету, вона має ряд недоліків, одним із них є явне уповільнення руху бюджетних коштів, що знижує ефекти від їх використання. І це визначає необхідність розв'язання питання про автоматизацію казначейського виконання бюджету.

При казначейському виконанні бюджету можна виділити такі процеси, які підлягають автоматизації:

– бюджетне планування (складання та затвердження проекту бюджету);

– розрахункове обслуговування (найважливішим тут є санкціонування витрат бюджетних коштів);

– процедури фінансового контролю (зокрема, операційний контроль, у якому нецільову витрату здійснити фізично неможливо, до складу якого входять контроль цін, договорів тощо);

– управлінський облік і аналіз.

На етапі складання і затвердження бюджетів слід передбачити використання звітності попередніх років, можливість зміни наявних показників (гнучкий режим), бажано наявність автоматичної генерації усіх документів, необхідних для ухвалення проекту бюджету, а також автоматичне створення перспективного фінансового плану балансу фінансових ресурсів. Тут слід виділити підсистеми обліку договорів, які укладають одержувачі бюджетних коштів із своїми постачальниками і підрядчиками. Принципом роботи цієї підсистеми має стати акумуляція в контрольному центрі даних про заплановані і поточні договори, ступінь їхнього виконання та стан сплати. З використанням інформації про договори, звітність минулих років планування бюджету буде

якіснішим, але трудомістким, що визначає необхідність використання сучасних методів аналізу та моделювання.

При автоматизації процесу санкціонування витрати бюджетних коштів для підвищення його ефективності і виключення механічних помилок необхідна взаємодія таких процесів: складання і затвердження бюджетного розпису, затвердження і доведення повідомлень про бюджетні асигнування і ліміти бюджетних зобов'язань до розпорядників і одержувачів бюджетних коштів. При цьому ідеальним був би варіант автоматизованої взаємодії органів казначейства, розпорядників бюджетних засобів і конкретних одержувачів бюджетних коштів. Для останніх слід передбачити спеціальну підсистему, яка підтримує функції віддаленого адміністрування.

Найбільш складною є автоматизація операційного контролю, який здійснюють до проведення самого платежу, тобто прийому заявки на платіж. Під час прийому платіжного доручення казначейством здійснюється автоматична перевірка достатності ліміту, і звіряння з базою даних казначейства, яка може містити будь–які поставлені адміністрацією параметри терміновості і пріоритетності. Бажано на цьому етапі автоматично перевіряти закладені в контрактах і договорах ціни, що має виключити можливість зловживань при закупівлі товарів по явно завищеним цінам. Заодно без попереднього узгодження договорів із державними органами неможливо уникнути конфліктних ситуацій. Тому підсистема обліку договорів мусить бути дворівневою і мати зворотній зв'язок, тобто на першому етапі до системи заносяться попередні параметри договорів (умови, вартість, терміни і тощо), отримані від одержувачів бюджетних коштів, а потім вони мають бути або підтверджені, або одержувачам бюджетних коштів відсилаються зауваження до договору.

Автоматизація процесу бюджетного обліку, і генерація звітності повинна проводитись з урахуванням специфіки бюджетних установ, тобто має бути передбачений бухгалтерський облік як у самому казначействі, так і в одержувачів бюджетних коштів відповідно до Плану рахунків бюджетного

обліку, формування первинних документів, і навіть ведення аналітичного обліку, контроль стану розрахунків і документів, випуск різних форм звітності та будь–які часові періоди тощо.

З метою вирішення проблеми обліку й контролю у бюджетних розпорядників доцільно створити систему, яка б забезпечила:

– можливість автоматизованого прийому заявок від одержувачів бюджетних коштів в електронному вигляді, на основі яких складається зведена бюджетна заявка;

– автоматизований поквартальний розподіл затверджених бюджетних асигнувань – формування бюджетного розпису;

– формування зведеного кошторису прибутків і витрат з урахуванням кошторисів, наданих одержувачами бюджетних коштів;

– можливість у процесі виконання бюджету змінювати параметри бюджетних асигнувань;

– нагромадження даних про виконання бюджету (збереження початкових даних);

– можливість у процесі безпосереднього витрачання бюджетних коштів розподіляти їх за різними алгоритмами – пропорційно кошторисам витрат, лімітам бюджетних зобов’язань, залишкам фінансування тощо;

– забезпечення поєднання з програмними засобами органів казначейства по прийманню–передаванню лімітів бюджетних зобов’язань та обсягів фінансування на бюджетних носіях.

Отже, слід зазначити, що попри наявність різних програмних продуктів, які могли б забезпечити автоматизацію процесу виконання бюджету, сучасна система автоматизації контролюючих органів є далекою від досконалості. Зокрема, немає єдиного програмного продукту, який міг би застосовуватися на всіх щаблях й цілком відповідав би вимогам якісної взаємодії контролюючих органів. Хоча тут проблема полягає більше в наявності технічного, а не програмного забезпечення.

Безумовно, державний контроль, як і будь–яка управлінська функція, потребує відповідного фінансування, і підтримки, зокрема публічної. Але тим не менше, це лише умова задля досягнення позитивних змін у цій галузі, бо передусім необхідно виробити концепцію реформування, яка відповідає основним державним цілям і завданням.

Нині ринковий сектор економіки значно більше пристосований до приховування податкових правопорушень (як технічними, так і аналітичними методами), ніж органи державного податкового контролю, тому проведення подальшої автоматизації процесів державного фінансового контролю та застосування сучасних інформаційних технологій необхідно не тільки для казначейського виконання бюджету, але й всієї контрольної системи держави у сфері фінансових відносин. Як зазначалося раніше, поки що об’єднання інформаційних підсистем контролюючих органів одна з найперспективніших напрямів розвитку державного фінансового контролю.

Як свідчить досвід, найперспективнішою стає персоніфікація обліку сплати податків, внесків, різних виплат та інших рухів державних засобів у розрізі окремих юридичних і фізичних осіб, державних установ. Характерним прикладом успішної автоматизації є банківська система, а також єдина інформаційна система по персоніфікованому обліку, яка створена у Пенсійному фонді України.

Найбільш широке використання автоматизації процесу управління фінансами нині спостерігається у Державній казначейській службі та його структурах. Можливість будь–якої миті отримувати всю необхідну інформацію про виконання бюджету на кожну дату і період, і навіть можливість оперативного контролю цін на продукцію та послуги підрядників і врахування договорів, і навіть часткове ведення бухгалтерського обліку в бюджетоутримувачів, практично виключає будь–яке нецільове, а в майбутньому, з урахуванням гнучких налаштувань систем автоматизації, і нераціонального витрачання бюджетних коштів.

Отже, необхідність запровадження технологій і наукових розробок очевидна. Але зрозуміло також, що необхідна державна централізація такого впровадження, оскільки розрізнене застосування інформаційних і комп'ютерних технологій призведе до того що, у подальшому їх об'єднання для створення єдиної державної інформаційної бази буде практично неможливим або буде вимагати значних витрат [233]. Нині в Україні можна спостерігати процес постійного реформування державного фінансового контролю та відповідних контролюючих органів. Одним із напрямків такого реформування має стати автоматизація цих процесів управління.

Найгострішою проблемою, яку пропонується вирішити з допомогою інформаційних технологій, є проблема обміну інформації між розгалуженою мережею контролюючих установ. Створення єдиної інформаційної бази, забезпеченої можливостями вільного доступу кожного з відповідних органів, дозволить оптимізувати процеси взаємодії, співпраці і комплексної оцінки економічної ситуації на макрорівні.

Висновки до розділу 4.

1. Система державного фінансового контролю, яка побудована в Україні, не повною мірою забезпечує на належному рівні фінансово–бюджетну дисципліну як в цілому в державі, так і на регіональному рівні зокрема [143]. Це є наслідком низки проблем, які створюють тенденції щодо зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень.

2. Основною метою діяльності державного фінансового контролю необхідно визначити забезпечення попередження та недопущення фінансово–бюджетних порушень. Проблема полягає в тому, що система державного фінансового контролю не відповідає основним сучасним європейським вимогам.

3. Децентралізація економіки внаслідок економічних реформ призвела до погіршення державного контролю над багатьма економічними процесами, зокрема використання фінансових ресурсів [374]. Зарубіжною практикою

доведено: децентралізація дає позитивний результат лише в тому разі, якщо вона супроводження посиленням державного контролю над процесами в бюджетно–фінансовій сфері [377]. Саме тому потрібно проаналізувати як світову, так і вітчизняну практику здійснення фінансового контролю в контексті трансформаційних процесів економіки.

4. На жаль, і досі поширене нецільове використання державних фінансових ресурсів, що свідчить про недостатню ефективність існуючої системи фінансового контролю, зокрема зовнішнього фінансового контролю, що не залежить від виконавчої влади і здійснюється стороннім органом, уповноваженим на проведення компетентних дій у сфері перевірки стану додержання фінансової дисципліни окремими учасниками фінансових відносин, та у процесі якого беруть участь органи як загальної, так і спеціальної компетенції у сфері фінансових відносин.

5. Показники, які характеризують фінансово–бюджетну дисципліну, свідчать про значну кількість та обсяги фінансових порушень, а також тенденції щодо їхнього зростання.

Виходячи з цього, однією з основних причин несформованості цілісної системи державного фінансового контролю можна виділити недосконале законодавством. Нині система державного фінансового контролю України функціонує без існування базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб [64]. Бюджетний кодекс України не врегульовує цих питань [59]. Норми діючих законів та нормативно–правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджуються між собою. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти. У вищих навчальних закладах фактично відсутній системний навчальний курс з підготовки та перепідготовки відповідних кадрів у цій сфері [143].

6. За умов недостатньо розвиненого в Україні громадянського суспільства загальний контроль органів центральної виконавчої влади повинен доповнюватися незалежним державним фінансовим контролем, який зумовлюється існуванням різних гілок державної влади. Зміни самої форми фінансової роботи державних органів, у тому числі у зв'язку з більш чітким і визначеним розподілом функцій влади, робить створення системи фінансового контролю однією з невід'ємних надходження державних доходів, а також за законністю й ефективністю використання бюджетних коштів та розпорядження державною власністю стає одним із напрямів сучасної економічної політики.

7. Організація та функціонування чіткої системи фінансового контролю – обов'язковий, неодмінний елемент фінансової політики держави, і тому її вдосконалення має здійснюватися не автономно, а як першочерговий захід у загальній системі перебудови фінансового механізму [132].

На сучасному етапі розвитку України можна констатувати, що цілісна система державного фінансового контролю в нашій державі ще не склалася, хоча її основні елементи вже функціонують. Проте вони діють розрізнено, не координовано, за умов недосконалої і часом суперечливої нормативно–правової бази, яка регламентує їх діяльність.

Правомірне, ефективне, економне та раціональне використання державних коштів є важливою передумовою правильного управління державними фінансами та дієвості прийнятих відповідними установами управлінських рішень. Досвід зарубіжних країн (США, країн Євросоюзу тощо) засвідчує, що для досягнення цієї мети необхідний ефективно діючий вищий орган фінансового контролю (ВОФК), незалежний статус якого законодавчо закріплений [226].

Результати наукових досліджень, викладених у 4 розділі, висвітлені у власних працях автора [322, 332, 337, 338, 339, 340].

РОЗДІЛ 5
НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УМОВАХ ЕКОНОМІЧНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ

5.1. Методологічні та організаційні засади модернізації системи державного фінансового контролю

Державний фінансовий контроль є однією з найважливіших функцій державного управління, значення якої в сучасних умовах дедалі зростає. Належна організація та здійснення контролю в управлінні державним майном і фінансовими ресурсами стає необхідною передумовою для здійснення в державі ефективної економічної політики. Тому розбудова цілісної системи фінансового контролю є важливим кроком у забезпеченні функціонування системи державної влади й викликає особливе зацікавлення як у теоретичному, так і в практичному плані. Передумовою для розробки стратегічних і тактичних завдань з удосконалення системи фінансового контролю в Україні має бути ґрунтовне дослідження проблем його організації та практичного проведення, яке базуватиметься на системному підході. Останній передбачає, що при з'ясуванні сутності, цілей, завдань і функцій фінансового контролю необхідно аналізувати його, з одного боку, як елемента певної системи, а з іншого – як систему, що складається з взаємопов’язаних частин. У першому випадку вивчення фінансового контролю слід проводити з точки зору його місця в системі державного управління, а з другого – як частину контрольних функцій, що здійснюються у державі [143].

Не зважаючи на вагомий суспільний інтерес до дослідження державного фінансового контролю, у науковому плані ці питання залишаються недостатньо розробленими. Це пояснюється тим, що протягом минулих років його роль як елемента системи державного управління занижувалася, і лише кризовий стан економіки й державних фінансів привернув увагу до практики його здійснення.

Специфічне ставлення до державного фінансового контролю, його недооцінка зумовлені також тим, що у ньому перетинаються державні, регіональні, корпоративні та індивідуальні інтереси [143].

Традиційно, до органів державного фінансового контролю зараховують Державну фінансову інспекцію України, Державну казначейську службу, фіскальні органи та інші структури системи виконавчої влади. Однак, з огляду на сучасну специфіку коло інституцій державного фінансового контролю варто обмежити лише Рахунковою палатою, Державною фінансовою інспекцією та ревізійними службами центральних органів державної влади. Державна податкова та митна служби є фіскальними органами і не здійснюють контролю за використанням державних коштів. Навпаки, вони потребують контролю за своєю діяльністю, особливо пов'язаною із забезпеченням виконання дохідної частини бюджету. Не здійснюють системного контролю за використанням державної власності й коштів Міністерство фінансів, Державна казначейська служба, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Фонд державного майна. Ці управлінські структури виконують лише окремі вузькоспецифічні функції контролю, а тому зараховувати їх до контролюючих органів, на наш погляд, неправомірно. Якщо застосувати такий принцип при виділенні органів фінансового контролю, то до них треба буде зарахувати усі міністерства й відомства, адже вони виконують окремі контрольні функції, не кажучи уже про правоохоронні органи, які навіть наділені повноваженнями щодо призначення ревізій та перевірок [143].

Процес державного управління складається з цілої низки етапів, які утворюють замкнутий цикл управління. До найголовніших етапів у їхній послідовності зараховують: планування (визначення мети і заходів для її досягнення), стимулювання (мотивація людей на досягнення мети), контроль (визначення ступеня досягнення мети), коригування цілей (нове планування). Отож, контроль є кульмінаційною фазою циклу управління, без нього цикл управління буде розірваним та управління як такого не існуватиме взагалі.

Контроль є самостійною функцією (етапом) управління та особливим видом діяльності, якій притаманна цільова спрямованість, конкретний зміст та способи її здійснення. При цьому слід зазначити, що незалежно від етапу економічного розвитку, відносини контролю характеризуються як базисні, так і надбудовні. З точки зору базисних відносин – це політекономічна категорія, а з точки зору надбудовних відносин – це управлінська категорія.

Нині діяльність контролюючих установ здійснюється за відсутності чіткої взаємодії. По суті, державний фінансовий контроль на практиці діє не як єдина цілісна система, а функціонує у формі відокремлених ланок. Останні, як правило, в автономному режимі виконують властиві їм завдання й функції, які визначаються численними законами, указами Президента України, постановами уряду та іншими нормативно–правовими актами. Зрозуміло, що у таких умовах звичними явищами стають неузгодженість та дублювання управлінських дій, а іноді й суперечності. Наслідком цього стає зниження ефективності роботи органів фінансового контролю, розпорошення й надмірне витрачання людських та фінансових ресурсів, правовий та методологічний хаос. В результаті одні й ті ж суб'єкти контролю впродовж року перевіряються неодноразово, інші – взагалі не підлягають контролю. Отже, чинна система фінансового контролю застаріла, не враховує реалій сьогодення, суперечить принципам побудови демократичної держави і потребує невідкладного, належно опрацьованого реформування [143].

Державний фінансовий контроль здійснюється від імені держави, з використанням державних повноважень, суб'єктами якого є органи державної влади [143]. Принципово новими видами фінансового контролю в Україні стають муніципальний і громадський фінансовий контроль, розвиток яких обумовлений становленням в Україні громадянського суспільства.

В Україні реформа фінансового контролю, як елемента фінансового управління, значно відстає від реформи міжбюджетних відносин. Сучасна система міжбюджетних відносин вимагає розробки чітких критеріїв оцінки виконання делегованих функцій для здійснення контролю за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів. Зволікання з реформуванням

фінансового контролю, зокрема чітким розмежуванням видів державного та муніципального фінансового контролю (тобто фактичного делегування окремих державних повноважень щодо цього елементу бюджетного процесу органам місцевого самоврядування), може призвести до погіршення стану фінансово–бюджетної дисципліни у державі і загострення невідповідності систем управління місцевими бюджетами та фінансового контролю. Отже, йдеться про фінансову децентралізацію, яка є процесом розподілу функцій, фінансових ресурсів і відповідальності за їх використання між центральними і регіональними рівнями управління [6].

Реалізація положень Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 року № 280/97–ВР зумовлює появу в Україні принципово нових суб'єктів фінансового контролю, якими стають органи місцевого самоврядування [143]. Вони мають відігравати дедалі важливішу роль у здійсненні фінансового контролю зважаючи на наступні чинники: по–перше, органи місцевого самоврядування є дієвим засобом суспільного самоконтролю; по–друге, саме тут концентрується нереалізований потенціал регіонів, який обов'язково необхідно розвивати; по–третє, органи місцевого самоврядування є суб'єктами управління фінансовими ресурсами та майном відповідних територій.

Щодо головних завдань муніципального фінансового контролю, то вони можуть бути визначені наступним чином:

– перевірка законності й ефективності використання фінансових ресурсів держави, сконцентрованих у місцевих бюджетах;

– моніторинг дотримання фінансової безпеки держави і, передусім, стійкості бюджетної системи;

– встановлення доцільності й раціональності використання фінансових ресурсів, зосереджених на відповідній території;

– виявлення достовірності та повноти надходжень до місцевих бюджетів усіх рівнів, а також цільових і позабюджетних фондів [6].

Суб'єктами внутрішнього фінансового контролю стосовно формування та використання коштів місцевих бюджетів мають стати органи місцевого самоврядування та місцеві державні адміністрації. Згідно із Законом «Про місцеві державні адміністрації» вони здійснюють на відповідних територіях державний контроль за станом фінансової дисципліни, обліку та звітності, виконанням державних контрактів і зобов'язань перед бюджетом, належним і своєчасним відшкодуванням збитків, заподіяних державі. Крім того, оскільки місцеві державні адміністрації є головними розпорядниками бюджетних коштів, вони, відповідно до норм Бюджетного кодексу України, несуть відповідальність за організацію і стан внутрішнього фінансового контролю як у відповідних державних адміністраціях, так і у підвідомчих установах.

Суб'єктом зовнішнього фінансового контролю коштів місцевих бюджетів, на нашу думку, доцільно розглядати регіональні представництва Рахункової палати та безпосередньо Рахункову палату України. Об'єктами муніципального фінансового контролю повинні стати кошти відповідних місцевих бюджетів та міжбюджетні трансферти, фінансові відносини між різними рівнями місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання, їхні відносини із сферами державної влади і суспільства стосовно формування і використання фінансових ресурсів для задоволення соціально–економічних потреб територіальних громад і окремих територій [143]. Основні принципи муніципального фінансового контролю мають відповідати принципам, закладеним у Бюджетному кодексі України. Серед них – принципи обґрунтованості та повноти, цільового використання бюджетних коштів, справедливості та неупередженості, відповідальності учасників бюджетного процесу, публічності, прозорості та субсидіарності [6].

Торкаючись питання окреслення проблем в методології та організації державного фінансового контролю, варто зауважити, що нині цей суспільний інститут практично не виконує свою основну попереджувально–профілактичну функцію, виступаючи, як правило, лише реєстратором порушень. Форми подальшого контролю (ревізія та перевірка), за якими переважно проводиться

державний фінансовий контроль, без підкріплення аудитом ефективності майже втрачають свою актуальність та дієвість в ринкових умовах. Застосування цих форм контролю унеможливлює, наприклад, перевірку якості придбаних за державний кошт матеріалів, робіт та послуг, ефективність використання державних ресурсів тощо. Отож стверджувати, що наявна в Україні система державного фінансового контролю ефективна з погляду реалізації її основних завдань нині передчасно. Детальний аналіз теоретико–методологічних засад та сучасних реалій здійснення державного фінансового контролю дає нам підстави виділити наступні групи проблемних питань, які потребують нагального вирішення:

– проблеми методології та сфери застосування державного фінансового контролю;

– проблеми організації та правового регулювання діяльності системи органів державного фінансового контролю і формування його цілісної системи.

Серед комплексу теоретико–методологічних проблем у сфері державного фінансового контролю чільне місце займає питання відсутності консенсусу щодо трактування природи внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю. Загальновідомо, що система дієвого державного фінансового контролю має складатися із двох незалежних, але однаково важливих частин: внутрішнього державного фінансового контролю і незалежного – зовнішнього. Реалізуючи свої владні повноваження, уряд через свої контролюючі органи має забезпечити попередній, поточний і наступний державний фінансовий контроль. До компетенції Кабінету Міністрів України також належить розробка і виконання державного бюджету, здійснення єдиної політики у сфері фінансів, грошей і кредиту. Такий контроль за своєю природою є внутрішнім контролем, бо він є конституційним обов'язком уряду. Він є складовою процесу виконання функцій управління, покладених на уряд як вищий орган виконавчої влади та пов'язаних з виконанням законів України щодо публічних фінансів. Внутрішній контроль здійснюється через урядові органи, наділені правом фінансового контролю, такі

як Міністерство фінансів, Державні казначейська, податкова, митна служби, Державна фінансова інспекція, Фонд державного майна та інші структури [143].

Натомість, зовнішній – незалежний державний фінансовий контроль у більшості країн світу здійснюють незалежні органи, відокремлені від уряду. В Україні такий контроль має здійснювати Рахункова палата України. За своєю природою такий контроль є зовнішнім, тобто незалежним від безпосереднього управління публічними фінансовими ресурсами та їх контролю з боку уряду України. Рахункова палата інформує про результати своєї роботи Парламент, Президента, уряд України, а через засоби масової інформації – усе суспільство. Головне призначення зовнішнього фінансового контролю – формування об’єктивного уявлення про стан системи державних фінансів та його донесення до вітчизняного суспільства. Зважаючи на таку обставину, усі спроби штучного об'єднання внутрішнього і зовнішнього державного фінансового контролю чи субпідпорядкування, на наш погляд, шкідливі й пояснюються нерозумінням суті питання [143].

Одним із чинників низької дієвості і, водночас, невирішеною проблемою системи державного фінансового контролю в Україні є звуження сфери його застосування. Так, в сучасних умовах державний фінансовий контроль, як урядовий, так і парламентський, практично не торкається питань формування доходів державного чи місцевих бюджетів України. Головною причиною такої ситуації, на наш погляд, є поверхове розуміння сутності державного контролю, який часто–густо зводиться до перевірки правильності використання коштів бюджету. Перекладання цього контролю на податкову службу неправомірне, адже її основне призначення – це адміністрування податків та зборів, а саме контроль за правильністю розрахунків, сплатою податків та їхнім стягненням у випадку несвоєчасної сплати. Водночас, економічну сторону діяльності платника податку податкова служба не відстежує і, взагалі, відстежувати не може, адже це не передбачене її завданнями та функціями [143].

Таким чином, у системі управління нашої держави практично повністю відсутня функція належного контролю та аудиту дохідної частини бюджетів

України. Відсутність такого аудиту породжує дефіцит необхідних фахових пропозицій щодо реальних джерел наповнення бюджетів України, розширення їхньої фінансової бази і поліпшення фінансового стану підприємств. На нашу думку, окреслена проблема є однією із найбільш актуальних в сучасних умовах, адже такий контроль та аудит не здійснює жоден контролюючий орган в Україні [143].

Іншим аспектом комплексної проблеми обмеженості сфери застосування державного фінансового контролю є те, що він практично не торкається питань використанням державної та комунальної власності. В сучасних умовах має місце парадоксальна ситуація, коли з боку власника державних та комунальних суб'єктів господарювання, а саме держави, практично відсутній контроль за їхньою діяльністю, формуванням та використанням прибутку. Внаслідок цього, поза увагою та контролем органів державної влади залишається вагомий обсяг фінансових ресурсів, які є складовою загальних активів країни.

Державні підприємства не підлягають аудиту і з боку Рахункової палати, за винятком використання ними отриманих бюджетних коштів. Для прикладу, відповідно до чинного законодавства, фінансовий аудит державних акціонерних компаній здійснює не Державна фінансова інспекція чи інший державний контролюючий орган, а приватні аудиторські фірми. Більш того, звіти про такий аудит, як і фінансові звіти державних підприємств, що пройшли аудит, не подаються ні до Кабінету Міністрів України, ні Верховній Раді України. Поряд з цим, практично дискредитовано контроль держави за економічною діяльністю суб'єктів господарювання державної власності чи з державною часткою в капіталі. Якщо раніше до компетенції контролюючих органів серед іншого належало проведення рахункової перевірки та аналізу господарської діяльності державних і комунальних підприємств, то нині така робота майже не ведеться. Таким чином, відсутність незалежного контролю використання державного і комунального майна перетворило цю сферу в один із найбільш корумпованих сегментів суспільного сектору, що веде до значних втрат державних коштів [143].

Розвиваючи питання щодо обмеженості сфери застосування фінансового

контролю з боку держави, не можна оминути і проблему неналежного контролю за фінансовими ресурсами місцевих органів влади й самоврядування. Природа місцевих фінансів аналогічна природі державних фінансів, а тому питання зарахування тих чи інших надходжень до державного або місцевого бюджету – це більше питання методології та чинних нормативно–правових актів. Уряд через місцеві органи виконавчої влади, територіальні підрозділи Міністерства фінансів України, ДПС України, Державної казначейської служби України чи Державної фінансової інспекції здійснює організацію управління цією частиною публічних фінансових ресурсів і внутрішній контроль цього процесу. Таким чином, можемо говорити про існування внутрішнього контролю з боку держави за процесами формування і використання ресурсів місцевих органів влади. Однак, в Україні немає зовнішнього, незалежного державного контролю за цією частиною публічних фінансів, яка становить більше третини зведеного бюджету України. На нашу думку, зважаючи на загальноприйнятий світовий досвід, повноваження незалежного органу державного фінансового контролю мають поширюватись і на цю частину суспільних фінансів, адже тільки у цьому випадку можна вести мову про цілісність та завершеність системи внутрішнього і зовнішнього державного контролю за формуванням і використанням публічних фінансових ресурсів і державного майна України [143].

Поряд із обмеженістю сфери застосування фінансового контролю, до проблем методологічного характеру доцільно також зарахувати порушення цілісності і неперервності контролю використання бюджетних коштів. Зокрема, ст. 20 Бюджетного кодексу України встановлює, що фінансовий контроль, аудит та оцінювання ефективності використання бюджетних коштів мають здійснюватись на всіх стадіях бюджетного процесу: з початку формування бюджетних запитів, затвердження відповідних бюджетів та кошторисів, фінансування витрат, оплати рахунків і фактичного використання коштів. На практиці, контроль бюджетних запитів має обмежений характер і не завжди підкріплюється матеріалами перевірок щодо раціонального формування мережі

установ конкретної галузі, відшукування додаткових можливостей, власних джерел фінансування окремих програм та установ [143].

Поряд з цим, практично зведена до мінімуму практика проведення перевірок правильності складання кошторисів бюджетних установ, які раніше мали обов'язковий характер. Такі перевірки охоплювали питання правильності розрахунків, доцільності та ефективності бюджетних призначень, причини утворення дебіторської та кредиторської заборгованості. Це давало можливість врахувати при складанні кошторисів бюджетних установ залишки товарно–матеріальних цінностей та дебіторську заборгованість, внаслідок чого досягати економії бюджетних видатків.

Не менш актуальними є проблеми організаційного характеру та правової невпорядкованості роботи органів, які здійснюють фінансовий контроль. До найважливіших проблемних питань цієї групи, на наш погляд, належать:

1) результати аналізу діяльності органів державного фінансового контролю як законодавчо визначеного суб'єкта державної влади, призначеного контролювати дотримання норм фінансово–господарського і бюджетного законодавства, збереження та ефективне використання державного майна, засвідчили, що діяльність органів влади у цьому напрямку вкрай неефективна як на державному, так і на місцевому рівні. Про це свідчать показники, які характеризують динаміку заборгованості державних підприємств зі сплати податків, масштаби нецільового та неефективного витрачання бюджетних коштів, а також факти заниження ціни приватизації та оренди державного майна, наявність заборгованості у державному секторі економіки із заробітної плати тощо. За даними економічних експертів, більше 50% всього виробленого ВВП України залишається в тіньовій економіці [22];

2) в сучасних умовах можна говорити про відсутність в Україні досконалої законодавчої бази функціонування органів державного фінансового контролю. Правове поле налічує більше 170 законів та інших нормативно–правових актів, в яких так чи інакше регламентується контрольна діяльність. Проте ці нормативні акти часто–густо не лише не роз'яснюють і не спрощують

взаємовідносини між контролюючими органами та об'єктами контролю (у чому їхнє пряме призначення), а навпаки – вносять елементи штучного ускладнення, дезорганізації та плутанини. До того ж, вони охоплюють не всі галузі діяльності, значна частина економіки залишається взагалі поза контролем з боку державних органів влади, що загрожує економічній безпеці України [22];

3) відсутність належної координації та єдиної інформаційної бази між існуючими органами державного фінансового контролю. Контрольними повноваженнями нині наділені такі органи, як Рахункова палата, Головне контрольне управління Адміністрації Президента України, Національний банк України, Державна служба фінансового моніторингу, Державна фінансова інспекція, Державна податкова служба, Державна казначейська служба, Державна митна служба, контрольні підрозділи міністерств і відомств, а також державних цільових і позабюджетних фондів [22]. Окремими функціями державного фінансового контролю наділені Фонд державного майна України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна інспекція України з контролю за цінами, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг.

Не менш важлива роль у здійсненні фінансового контролю відводиться державним контролюючим органам і на регіональному та місцевому рівнях, проте на практиці вони діють, як і центральні органи, вкрай неефективно, а то й з порушенням нормативних актів. Додамо, що серед зазначених контролюючих органів не лише немає скоординованої та взаємоузгодженої роботи, а й нерідко має місце дублювання функцій, створення перешкод нормальній контрольній діяльності тощо [22].

Попри розгалужену систему контролюючих органів практично нормою життя стають порушення чинного законодавства, нецільове витрачання коштів, марнотратство і розкрадання державних коштів. Через відсутність координації діяльності та взаємодії між різними контролюючими органами практично не відбувається усунення причин, які породжують та формують середовище для порушень чинного законодавства. Між контролюючими органами досі

фактично немає обміну інформацією щодо методів виявлення порушень та встановлених способів розкрадання державних коштів та державного майна. Як наслідок, зростання кількості перевірок не супроводжується зниження рівня виявлених правопорушень, винні у цих діях практично не несуть відповідальності [143];

4) однією з головних причин недостатньої ефективності внутрішнього державного фінансового контролю є відсутність гарантій незалежності (у сенсі самостійності, принциповості прийнятих рішень) контролюючих органів (особливо на регіональному рівні), адже нині зберігається їхня підконтрольність виконавчій владі, діяльність якої вони перевіряють. Ця проблема поглиблюється і через низький рівень матеріального забезпечення працівників контролюючих органів, нерідко відсутність належних умов для їхньої діяльності;

5) поглиблення проблеми дефіциту кваліфікованих кадрів. Поряд з цим, залишається невирішеним питання організації професійної підготовки та перепідготовки персоналу контролюючих органів. Проблема поглиблюється і відсутністю координації контролюючих органів щодо підвищення кваліфікації працівників, а також взаємодії з Аудиторською палатою України, яка згідно з чинним законодавством виконує регулятивні функції у сфері професійного аудиту. Обмежений характер має також спеціальна підготовки кадрів для державного фінансового контролю та аудиту державних фінансів вищими навчальними закладами України;

6) Рахункова палата як орган зовнішнього фінансового контролю в Україні досі на законодавчому рівні не має статусу Вищого органу державного фінансового контролю, а отже і необхідних повноважень, організаційно–координуючої функції, розгалуженої регіональної системи та повноцінних гарантій незалежності. Слід визнати, що питання організації зовнішнього незалежного державного фінансового контролю недостатньо розроблене у теоретичному й методологічному плані, далекою від досконалості є правова база, що врегульовує питання його функціонування. На наш погляд, у цьому питанні слід керуватись нормами та принципами, закріпленими для незалежних

органів фінансового контролю Лімською Декларацією від 1977 року, прийнятою IX Конгресом INTOSAI. До цих принципів належать: інституційна і фінансова незалежність вищого органу фінансового контролю; персональна незалежність аудиторів–контролерів інституцій; особиста відповідальність за програму перевірок; достатність повноважень на отримання інформації; право на вжиття заходів [143].

Інституційна та фінансова незалежність вищого органу фінансового контролю закріплюється конституційно, а в реалізації особистої незалежності аудиторів–контролерів важливу роль відіграє механізм набуття членства в Рахунковій палаті. З метою гарантування незалежності керівництва вищого органу фінансового контролю процедура призначення й звільнення керівника та членів цієї структури прописана законодавчо і належить до компетенції законодавчого органу влади.

Незалежність вищого органу фінансового контролю від законодавчої та виконавчої влади насамперед виявляється через процедури вибору тематики та практичної реалізації фінансових перевірок. Необхідною умовою для дієвої роботи вищого незалежного органу фінансового контролю є також законодавчо закріплене право на отримання інформації. Повага до цієї структури забезпечується як мінімум можливістю доступу до компетентних органів, що мають вживати відповідних заходів до порушників [143].

Щодо сфери відповідальності Рахункової палати, то на наш погляд, вона не має обмежуватись бюджетною проблематикою. Завдання, повноваження та функції Рахункової палати мають принципово відрізнятися від інших органів державного фінансового контролю хоча б тих позицій, що ця інституція, як конституційний орган, перебуває поза виконавчою владою і покликана здійснювати фінансовий контроль від імені парламенту та в інтересах усього суспільства. Її діяльність має переорієнтовуватися від контролю за фінансовими потоками до контролю за ефективністю використання бюджетних коштів, як мінімум, а максимум – це визначення ефективності діяльності відповідного міністерства. Таким чином, Рахункова палата має здійснювати насамперед не

фінансовий аудит, а аудит ефективності використання державних фінансів та державного майна [143];

7) вкрай важливим є визначення завдань і мети державного фінансового контролю, методологічних засад його формування, врахування як накопиченого власного, так і зарубіжного досвіду. На жаль, значною частиною законотворців, окремих фахівців та науковців державний фінансовий контроль сприймається лише як звичайна перевірка використання бюджетних коштів. На наш погляд, такий підхід не лише хибний, але й шкідливий, адже для виконання цього завдання не потрібні надзвичайні зусилля, а лише існування контрольно–ревізійних органів на рівні всіх ланок бюджетної системи. Натомість, забезпечення побудови ефективної системи державного фінансового контролю у відповідності до стандартів передових демократичних країн, вимагає розробки стратегічної концепції формування системи державного фінансового контролю, що дасть можливість чітко розмежувати завдання і повноваження контролюючих органів, усунути дублювання й паралелізм у їхній роботі. Концепція створення єдиної системи державного фінансового контролю має бути водночас і науковим, і політичним документом. Як науковий документ вона має відображати теоретичні та методологічні засади контролю, як політичний – формулювати вимоги до законодавчої бази, політики держави у сфері фінансового контролю. Вихідними положеннями такої концепції мають стати чіткий розподіл функцій і повноважень органів зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, а також створення Вищого органу державного фінансового контролю та надання йому відповідних повноважень і незалежного статусу від гілок влади [143].

Проблема визначення пріоритетності того чи іншого контрольного органу надумана і насамперед виникає через відсутність чіткого розподілу завдань, повноважень та функцій, їхнє дублювання. Разом з тим, у фінансовій науці та практиці загальноприйнято розподіляти контроль на три головні форми: попередній, поточний і наступний. Узявши цей критерій за основу розробки вищезгаданої концепції, ми матимемо чітке структурування системи органів

фінансового контролю, адже абсолютна більшість контролюючих відомств має свої досить специфічні завдання, чітко визначену сферу діяльності й працює за першими двома формами контролю. Головна проблема виникає при організації подальшого контролю, у розподілі завдань і повноважень між Рахунковою палатою, Державною фінансовою інспекцією та відомчим контролем [143];

8) контрольні заходи, як правило, й досі проводяться за формами та методами, які не відповідають сучасним вимогам. Недосконалими також є методики здійснення контрольно–ревізійних, контрольно–аналітичних та експертних заходів. Розроблені Рахунковою палатою і Державною фінансовою інспекцією та впроваджені у практику методики організації і здійснення аудиту ефективності потребують науково–методичного доопрацювання та розробки уніфікованого нормативно–правового забезпечення. У практичній діяльності контролюючих органів бракує використання сучасних інформаційних технологій, застосування автоматизованих робочих місць державних аудиторів, цільових програмних комплексів [22];

9) нині не налагоджено ефективної співпраці органів державного фінансового контролю із правоохоронними та судовими органами з метою максимального забезпечення відшкодування порушниками завданих державі збитків, поновлення використаних не за цільовим призначенням державних фінансових ресурсів та притягнення до відповідальності винних осіб. Ця співпраця регламентується лише підзаконними актами [22];

10) у державі неефективно здійснюється цільова підготовка фахівців для органів державного фінансового контролю через низький рівень викладання, нестачу навчально–методичної літератури, незабезпеченість набуття належного практичного досвіду тощо [22].

Відповідно до Бюджетного кодексу України, закріплені за Державною фінансовою інспекцією повноваження зараховують до функцій внутрішнього фінансового контролю, хоча це не зовсім доречно. Причиною цього є те, що в силу відсутності у більшості головних розпорядників власних контрольно–ревізійних підрозділів фінансовий контроль й аудит їхньої діяльності провадять

підрозділи Державної фінансової інспекції. В сучасних умовах забезпечення кожним міністерством чи відомством самостійного фінансового контролю на постійній основі є завданням практично нездійсненним, а формування власних контрольно–ревізійних підрозділів урядових структур перебуває на початковому етапі.

З огляду на наведене можна констатувати, що в Україні склалася доволі негативна ситуація, коли, з одного боку, наявна значна кількість контролюючих органів, а з іншого –у їхній діяльності немає системності та результативності, що провокує зростання кількості та масштабності фінансових правопорушень і зловживань. У такій ситуації логічно постає потреба пошуку шляхів розв'язання цих проблем, один з яких вбачаємо у розробці закону «Про єдину систему державного фінансового контролю». У цьому документі має бути передбачене створення системи внутрішнього контролю виконавчої влади та зовнішнього контролю усіх суб'єктів фінансової системи держави. У законі також мають бути висвітлені положення щодо принципів створення і функціонування дієвої та чітко структурованої єдиної системи державного фінансового контролю, обґрунтування стратегії її розвитку, формування методологічних та методичних основ роботи її Вищого органу, впровадження форм та методів контролю, спрямованих на підвищення ефективності використання державних ресурсів [22].

З урахуванням вищенаведених проблемних питань сьогодні вкрай важливим стало переосмислення філософії фінансового контролю, приведення його у відповідність до сучасних запитів управління економічними процесами й надання реального статусу на різних ієрархічних рівнях. Слід мати на увазі, що з розвитком ринкових відносин та демократизацією суспільно–економічного буття функціональна роль фінансового контролю не лише не знижується, а навпаки – набуває нового змісту та нової якості. Підконтрольне середовище в Україні характеризується значними змінами [348]:

– спостерігається зростання кількості власників, які не впливають на прийняття управлінських рішень, але є визнаними учасниками управління бізнес–процесами у правовому полі;

– має місце масовий прихід до управління, особливо у приватному секторі, керівників без необхідних фахових знань і навичок менеджменту, які є власниками господарських об'єктів;

– низька правова культура і криміногенність у бізнес–середовищі;

– високий рівень корумпованості у відносинах між бізнесом і владою та ігнорування обов'язкових бюрократичних методів управління.

Водночас, досі залишається значна кількість невирішених проблем щодо реформування систем бухгалтерського обліку і статистики, оподаткування та митного нагляду, забезпечення прозорості й персональної відповідальності в державному управлінні тощо. Внаслідок цього підконтрольне середовище в Україні з чітко структурованого та детермінованого перетворилося на аморфне, тобто без визначених меж та правил і, водночас, із невизначеними наслідками конкретних заходів. Суб'єкти контролю почали дублювати роботу один одного, а наслідки контрольних заходів почали використовуватися в політичних цілях або у недобросовісній конкурентній боротьбі [376].

Зважаючи на ці обставини, важливим завданням реформування системи державного фінансового контролю має стати посилення функції державного внутрішнього контролера за рахунок розвитку контролюючих підрозділів всередині головних розпорядників бюджетних коштів, а також поширення на Державну фінансову інспекцію повноважень щодо розроблення стандартів і забезпечення нагляду за станом внутрішнього фінансового контролю.

З огляду на головну мету державного фінансового контролю, яка полягає у забезпеченні законності та ефективності використання державних фінансових ресурсів та державної власності, сфера дії цього контролю має поширюватися: по–перше, на формування доходів бюджетів країни, по–друге, на видатки бюджетів, по–третє, на формування та використання державної та комунальної власності. Без вирішення, у тому числі на законодавчому рівні, цих питань говорити про цілісну систему державного фінансового контролю в Україні недоречно. Ці моменти, на наш погляд, мають бути врегульовані як на конституційному, так і на законодавчому рівнях.

Значної уваги потребує питання посилення організації внутрішнього фінансового контролю, реалізованого цілою системою органів державної влади. У правовому полі зберігається невідповідність між функціями, завданнями та повноваженнями окремих урядових органів контролю; актуальними в сучасних умовах є питання створення «сильного» Міністерства фінансів, поліпшення контролю за корпоративними правами держави та ін.

Фактично ж ситуація щодо організації внутрішнього фінансового контролю в регіонах різна: у більшості обласних державних адміністрацій при їхніх структурних підрозділах діють контрольно–ревізійні відділи; в окремих обласних адміністраціях функції внутрішнього фінансового контролю надані підрозділам, що діють у складі галузевих управлінь; у деяких з них відповідних підрозділів взагалі не створено. Зважаючи на це, стає зрозумілою головна причина недостатньої ефективності внутрішнього фінансового контролю за витрачанням коштів місцевих бюджетів та трансфертів. Реформа фінансового контролю в Україні у частині децентралізації контрольних функцій і повноважень між центральними та місцевими органами влади повинна здійснюватися синхронізовано з реформою міжбюджетних відносин.

Підводячи підсумок дослідженню актуальних проблем методології та організації державного фінансового контролю в Україні, основними напрямами реалізації державної політики у цій сфері доцільно визначити такі:

1) формування цілісної системи контролю, що забезпечить:

– застосування загальноприйнятої міжнародної практики організації фінансового контролю, яка буде адаптованою до національних особливостей;

– визначення зовнішнього контролю як контролю спеціального, який здійснюється створеними поза системою виконавчої влади органами фінансового контролю;

2) розвиток нормативно–правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю, що забезпечить:

– перехід від контролю, який здійснюється після завершення фінансово–господарських операцій, до контролю, який передує прийняттю управлінського

рішення або здійснюється на стадії його виконання;

– запровадження нових форм контролю;

– визначення чітких процедур, які забезпечать його безперервність та ефективність контролю на всіх стадіях бюджетного процесу, і запровадження механізму дієвого впливу суб'єктів контролю на хід відшкодування незаконних і нецільових витрат бюджетних коштів;

– започаткування ведення обліку коштів, що залишаються в розпорядженні суб'єктів господарювання у зв'язку з наданням їм пільг з оподаткування, та забезпечення контролю за використанням цих коштів [400];

– покладення повноважень з контролю за виконанням економічними агентами договірних зобов'язань, що погашаються за рахунок бюджетних коштів, на суб'єктів державного фінансового контролю, які здійснюють нагляд за цільовим та ефективним витрачанням бюджетних коштів [400];

– підвищення професійного рівня головних бухгалтерів (керівників фінансово–економічних служб) головних розпорядників бюджетних коштів [400];

– покладення функцій контролю за ефективним використанням державного майна та управлінням державною часткою у статутних фондах акціонерних товариств на спеціально уповноважений суб'єкт державного фінансового контролю [400];

– покладення функцій контролю за ефективною реалізацією економічних і соціальних проектів, що підтримуються міжнародними фінансовими організаціями, на спеціально уповноваженого суб'єкта державного фінансового контролю, який не залежить від процесу реалізації цих проектів [400];

– посилення дієвості митного контролю шляхом закріплення за митними органами права проводити перевірки фінансово–господарської діяльності юридичних осіб з питань дотримання митного законодавства та з інших питань, що стосуються митної справи, в тому числі після завершення митного оформлення товарів поза митним контролем [400];

– підвищення ефективності контролю за дотриманням суб'єктами підприємницької діяльності законодавства, що регулює питання видобутку,

виробництва, використання і реалізації дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння [400];

– посилення контролю за діяльністю професійних учасників ринку цінних паперів, у тому числі за дотриманням емітентами та учасниками фондового ринку вимог законодавства під час випуску та обігу облігацій місцевих позик [400];

– встановлення адміністративної відповідальності за порушення встановленого порядку закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти та надання відповідним суб'єктам державного фінансового контролю повноважень щодо накладення адміністративних стягнень [400];

3) удосконалення наукового, інформаційно–технічного та кадрового забезпечення, що сприятиме:

– впровадженню в роботу суб'єктів державного фінансового контролю передового вітчизняного та зарубіжного досвіду у цій сфері [400];

– розробленню та реалізації сучасних інформаційно–технічних проектів, організації на їхній базі оперативного обміну інформацією між суб'єктами державного фінансового контролю;

– задоволенню потреб суб'єктів державного фінансового контролю та контрольно–ревізійних підрозділів щодо підготовки та підвищення кваліфікації кадрів [143].

5.2. Формування стратегічних напрямів розвитку та реформування державного фінансового контролю в Україні

Становлення в Україні державного фінансового контролю відбувалося одночасно з процесом державотворення і переходом до ринкових відносин. На жаль, розбудові державного фінансового контролю в перші роки незалежності не було приділено належної уваги, що призвело до багаторічного зволікання з формуванням його цілісної системи [395].

Система державного фінансового контролю, що склалася на сьогодні, об’єктивно потребує реформування, яке необхідно проводити на основі попередньо розробленої концепції. При чому визначальними факторами її внутрішньої структури повинні стати завдання, поставлені перед нею.

Так, з початком реформ поширеною була думка про те, що в умовах переходу до ринкової економіки державний фінансовий контроль втрачає своє колишнє значення та стає зовсім непотрібним. З огляду на це у програмі переходу до ринкової економіки, заснованій на монетаристському підході, наголошено на саморегулюючій економіці, що функціонує стабільно та ефективно без втручання держави [411]. Такий підхід став підставою для скасування окремих напрямів фінансового контролю й послаблення інших, що не було зумовлено реальним станом справ, зокрема зменшенням числа фінансових порушень і зловживань [395].

Нині вже відомо, до чого призвело ослаблення державного фінансового контролю: бюджетні мільярди витрачено не за призначенням або розкрадено; мільйони вкладників та інвесторів обдурено; багатомісячні несплати заробітної плати стали мало не нормою [395].

Водночас поява в Україні великої кількості різноманітних підприємств і організацій недержавної форми власності, які мають відмінні від державних структур джерела фінансових ресурсів, принципи кредитування, ціноутворення, грошових розрахунків, розподілу доходів тощо, а також подолання в державі принципів партійного контролю і класового підходу до нього, скасування так званого робітничого, народного та інших, характерних для тоталітарного суспільства, різновидів контролю, усунення надмірної централізації та започаткування тенденцій децентралізації в розвитку його органів викликало до життя передумови до створення нових органів державного фінансового контролю [395].

Сказане вище є особливо актуальним для діяльності, що пов’язана зі здійсненням державного фінансового контролю. Саме тут, на підґрунті відповідних контрольних і експертно–аналітичних заходів, повинні

зосередитись існуючі проблеми використання державних коштів та майна, аналізуватись ефективність бюджетних видатків і, як наслідок, вироблятись обґрунтовані пропозиції щодо їх оптимізації, усунення порушень і недоліків, що мають місце у даній галузі.

Необхідність створення цілісної та ефективної системи державного фінансового контролю об'єктивно обумовлена вимогами часу, оскільки сьогодні практично відсутні єдині нормативно–правові та методологічні основи його здійснення, правові механізми взаємодії і чітке розмежування функцій та повноважень контролюючих органів щодо попередження, виявлення та усунення фінансових порушень.

Система має відповідати ряду вимог, які визначаються інтересами держави. Йдеться, передусім, про забезпечення ефективності діяльності як органів, що складають її, так і всієї системи в цілому. Нині ще рано говорити про дієвість державного фінансового контролю. Багато органів здійснюють його, а помітного результату не має. Бюджетні кошти, як і раніше, не завжди використовуються за призначенням.

Нині доводиться стикатися з численними порушеннями «внутрішньої логіки» організації державного фінансового контролю, які проявляються у протиріччях, неузгодженості та дублюванні контрольних заходів, що здійснюються органами фінансового контролю законодавчої та виконавчої влади різних рівнів.

Сфера застосування державного фінансового контролю повинна охоплювати фінансово–господарську діяльність суб'єктів не тільки державного, а й корпоративного сектора економіки; відносини між усіма учасниками бюджетного процесу повинні бути законодавчо відрегульовані, а прозорість фінансових потоків – забезпечено на всіх рівнях управління економікою держави.

Необхідність підвищення ефективності державного фінансового контролю диктується ускладненням фінансових аспектів діяльності держави в ринкових умовах, у тому числі активним залученням комерційних структур до

задоволення суспільних потреб, використання інфраструктури банків та інших фінансово–кредитних установ для обслуговування державних коштів, виходом держави на ринок як власника майна та виробника товарів і послуг [143].

Ефективний фінансовий контроль за управлінням державними коштами – це, передусім, найважливіший фактор зміцнення довіри суспільства до державної влади, засіб їх консолідації з метою забезпечення добробуту громадян і стабільності державного ладу [261]. Звичайно, такий контроль тільки тоді користуватиметься довірою громадян, коли він буде об’єктивним і незалежним від тих органів виконавчої влади, які є розпорядниками державних коштів.

Як показує аналіз діючої системи державного фінансового контролю в Україні, вона потребує докорінної реформи, оскільки її подальше існування у нинішньому вигляді не враховує реалій, що склалися із станом державного фінансового контролю в Україні, особливо після створення Рахункової палати і прийняття Бюджетного кодексу України.

По–перше, система державного фінансового контролю України функціонує за відсутності базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв завдання, функції і повноваження між відповідними органами, регламентував відносини між суб’єктами та об’єктами контролю, визначав відповідальність і незалежність відповідних уповноважених осіб [64]. Бюджетний кодекс України не врегульовує цих питань [59]. Норми чинних законів та нормативно–правових актів у сфері держаного фінансового контролю не завжди узгоджуються між собою. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти. У навчальних закладах фактично відсутній системний навчальний курс для підготовки та перепідготовки кадрів у сфері державного фінансового контролю [143]. Нині існує значна кількість законопроектів, підготовлених як народними депутатами, так і урядовцями, які пропонують тим чи іншим шляхом реформувати систему державного фінансового контролю (проект Закону України від 08.08.2002 № 2058 «Про основні засади здійснення контролю за

діяльністю суб’єктів господарювання в Україні» внесений народним депутатом України Тігіпком С.Л., проект Закону України від 24.02.2003 № 3154 «Про основні засади державного контролю (нагляду) за господарською діяльністю в Україні», внесений народним депутатом України Ващуком К.Т., проект Закону України від 03.06.2002 № 1131 «Про систему державного фінансовго контролю в Україні», внесений народним депутатом України Кармазіним Ю.А., проект Закону України від 30.08.2002 № 1131–1 «Про фінансовий контроль», внесений Кабінетом Міністрів України, проект Закону України від 18.02.2004 № 1131–2 «Про державний фінансовий контроль», внесений народним депутатом України Коновалюком В.І., проект Закону України від 21.01.2005 № 6539 «Про внесення змін до деяких законів України щодо статусу державних органів фіскального та бюджетного контролю», внесений групою народних депутатів В.Ющенком, В.Пинзенником, С.Терьохіним). Як правило, вони зводяться за своєю суттю, до ролі регламентних документів, які містять перелік і підпорядкування контролюючих органів і нормативних актів, що регулюють організацію наявного фінансового контролю в країні, у тому числі у сфері діяльності вищих органів державної влади, в системі місцевого самоврядування, внутрішньовідомчого, комунального та незалежного фінансового контролю, об'єкти перевірки тощо. В окремих випадках запропоновані законопроекти допускають визначення статусу певних контролюючих органів, які не базуються на чинному законодавстві, неправомірно відносять до органів фінансового контролю окремі органи виконавчої влади [143].

Однак, ці проекти законів не визначають належним чином поняття державного фінансового контролю, системи органів фінансового контролю, особливостей його здійснення щодо установ, які утримуються за рахунок коштів державного та місцевих бюджетів, загальнодержавних позабюджетних фондів, державних (казенних), акціонерних та приватних підприємств [143]. Не приділено належної уваги юридичному статусу працівників контролюючих служб, який би гарантував незалежність від втручання органів влади, захист і гарантії у випадках протиправних дій, спрямованих проти них. Єдине, що

об'єднує практично всі законопроекти, це неприховане намагання їхніх авторів вирішити вузьковідомчі інтереси, тобто посилити повноваження одних контролюючих органів і принизити повноваження «конкурентів», розв'язати на власну користь інші питання, які стосуються завдань, повноважень та функцій.

І нарешті назрів той момент коли необхідно розробити і прийняти закон «Про державний фінансовий контроль», в якому були б передбачені:

1. Загальні положення. Розділ повинен містити чітке визначення державно–фінансового контролю, обґрунтування потреби його існування, види, форми основні методи його здійснення.

2. Об'єкти державного фінансового контролю. У розділі мають визначатися об'єкти контролю в розрізі груп.

3. Органи державного фінансового контролю, їхні повноваження та сфери діяльності [311]. Тут чітко встановлюється статус Рахункової палати, Державної фінансової інспекції, організацій і установ, що утримуються за рахунок коштів Державного бюджету України, місцевих бюджетів, державних і цільових фондів, а також державних (казенних) господарських організацій, акціонерних і приватних підприємств.

4. Основні завдання державного фінансового контролю. Деталізуються загальні завдання в розрізі контролюючих органів [311].

5. Права і обов’язки працівників органів державного фінансового контролю. Окреслюються повноваження, права й обов'язки працівників контролюючих служб під час здійснення ними контрольних функцій, незалежність їх від втручання органів влади, державний захист і гарантії у разі протиправних дій.

6. Координація діяльності та взаємодія контролюючих органів. У розділі наводиться механізм координації і узгодження планів роботи, спільних дій тощо. Доцільно передбачити створення Координаційної ради під головуванням Голови Рахункової палати та Апеляційної комісії при ній [311]. Організація і перевірки стану відомчого контролю покладаються на Держфінінспекцію.

7. Організація та здійснення державного фінансового контролю. Текст розділу має розкрити зміст основних принципів контролю: обов'язкова періодичність ревізій, повнота й суцільність перевірок, об'єктивність, відшкодування збитків, відповідальність винних службових осіб за допущені порушення. Крім того, необхідно приділити увагу плануванню контрольно–ревізійної роботи, організації ревізій та перевірок, тематиці і програмам ревізій, формуванню ревізійних груп, залученню спеціалістів, експертів тощо. У цьому ж розділі доцільно виділити підрозділи:

а) бюджетний контроль, у якому визначити основні завдання та вимоги до такого контролю, розкрити специфіку проведення ревізій і перевірок виконання дохідної частини й використання коштів Державного бюджету України, ревізій складання і виконання місцевих бюджетів, ревізій використання бюджетних коштів та діяльності бюджетних установ [311]. Особлива увага приділяється ефективності використання бюджетних коштів;

б) контроль у сфері матеріального виробництва, в якому розкривається специфіка проведення ревізій та перевірок на підприємствах і у господарських організаціях різних галузей економіки;

в) ревізії збереження матеріальних цінностей та коштів, в якому наводяться специфічні питання призначення та проведення зазначених ревізій, основні методи й прийоми під час здійснення такого контролю;

г) оформлення матеріалів ревізій та перевірок, у якому визначаються вимоги щодо документування встановлених фактів незаконних дій, розкрадань і порушень у використанні державної власності й коштів, а також оформлення матеріалів ревізій і перевірок. Встановлюється порядок підписання актів ревізій та довідок за результатами перевірок.

8. Реалізація матеріалів ревізій і перевірок. Визначаються основні вимоги та порядок реалізації матеріалів ревізій і перевірок органами фінансового контролю, а також вимоги до керівників центральних органів виконавчої влади, усіх інших установ і організацій щодо необхідного, своєчасного й повного реагування на приписи та пропозиції контролюючих органів [311]. Треба

передбачити також систему й порядок реалізації матеріалів контрольних заходів, обов'язки органів виконавчої влади, правоохоронних органів стосовно прийнятої відповідних рішень та заходів щодо усунення порушень і відшкодування збитків. Надати право контролюючим органам притягати керівних працівників підконтрольних організацій до матеріальної відповідальності й звільняти із займаних посад.

9. Оскарження дій органів державного фінансового контролю, матеріалів та висновків за результатами ревізій і перевірок. Встановлюється порядок оскарження дій контролюючих органів.

10. Відповідальність органів державного фінансового контролю та їхніх працівників. Визначається відповідальність за незаконні дії, необ'єктивність, допущену під час проведення ревізій та перевірок, а також за інші необґрунтовані дії, які спричинили заподіяння будь–якої шкоди, у тому числі й моральної, для підконтрольних об'єктів та їхніх працівників.

11. Вимоги щодо кваліфікації працівників контролюючих органів. Встановлюється обов'язковість вищої економічної освіти для усіх працівників контролюючих органів та підвищення їхньої кваліфікації один раз на три роки. Запроваджується вивчення студентами вищих навчальних закладів економічного профілю навчального курсу «Державний аудит».

12. Умови матеріального і побутового забезпечення працівників органів державного фінансового контролю. Для залучення до роботи у системі органів державного фінансового контролю висококваліфікованих фахівців, створення відповідних умов для ефективної діяльності, вирішення інших питань у цьому розділі необхідно передбачити умови оплати праці та матеріального заохочення, відшкодування витрат у зв'язку з відрядженнями, умови забезпечення гарантій для працівників, які безпосередньо здійснюватимуть контрольну діяльність, шляхом страхування їх від нещасних випадків або смерті під час роботи, одноразової допомоги у разі втрати працездатності тощо.

По–друге, відсутній належний контроль за доходами Державного і місцевого бюджетів. Те, що він покладений виключно на Міністерство доходів і

зборів, неправомірно – ця служба слідкує за правильністю розрахунків, сплатою податків і стягує їх у випадку несвоєчасної сплати. Але економічну сторону діяльності платника податків Міністерство доходів і зборів належним чином не відслідковує, оскільки воно має інші завдання і функції. На це неодноразово звертали увагу фахівці Рахункової палати України, експерти Світового банку, але, всупереч логіці, з прийняттям Податкового кодексу перевірка податкових платежів стала виключно правом Міністерства доходів і зборів України, аналогічно митних зборів – митних органів, пенсійний внесків – органів Пенсійного фонду і т.д. По суті відбулася монополізація окремих сфер державного фінансового контролю при відсутності прозорої для суспільства контрольної процедури.

Закон України “Про Рахункову палату” в цілому відповідає Лімській декларації про керівні принципи фінансового контролю, прийнятій у жовтні 1977 року на IX конгресі INTOSAI, хоча деякі її положення не знайшли свого відображення в законі. Окрім того, досі відсутнє правове врегулювання питань зосередження функцій незалежного фінансового контролю щодо формування дохідної частини Державного бюджету України й використання бюджетних коштів в Рахунковій палаті. Вирішення цього питання розтягнулося в часі на 7 років в зв’язку незацікавленістю окремих посадових осіб в його розв’язанні, що нанесло суттєві економічні збитки державі. Причини такого відношення до вирішення виключно важливого питання та притягнення до цього посадових осіб доцільно визначити окремо.

По–третє, «поза грою» опинився державний аудит, хоча необхідність здійснення такого контролює підтверджує статистика, яка вперто свідчить, що кожне друге наше підприємство збиткове.

Особливою проблемою державного фінансового контролю є контроль за використанням державної і комунальної власності та фінансів підприємств, які функціонують на основі цієї власності. З боку її власника – держави – діяльність таких підприємств у частині утворення прибутку і його

використання ніким не управляється, величезні фінансові потоки і кошти зовсім не контролюються.

Але державний аудит використання зазначеної власності сьогодні не здійснює ні Рахункова палата, ні органи Державної фінансової інспекції України, ні фінансові органи. Частково такими функціями наділено Фонд державного майна України, який має право здійснювати повноваження власника щодо частки акцій акціонерних товариств, які не були реалізовані в процесі приватизації. Однак він це право практично не використовує, оскільки надмірно зайнятий вирішенням інших завдань, до того ж йому бракує спеціалістів із фінансових питань. Такий аналіз можуть здійснювати аудиторські фірми, але їх послуги дуже дорого коштують, а звіти про аудит мають конфіденційний характер, тому без внесення відповідних змін до законодавства вони не можуть подаватися Міністерству фінансів, уряду чи Верховній Раді України [395].

Вважаємо за доцільне встановлення обов'язкового періодичного аудиту для всіх суб'єктів підприємницької діяльності й відповідальності аудиторських фірм і безпосередньо аудиторів за об'єктивність і повноту контролю. Так само доцільно визначити правовий статус аудиторського висновку, як документа, і сферу його використання. Стрижнем цієї концепції має стати розподіл державного фінансового контролю на парламентський та урядовий. Безумовно, як законодавча, так і виконавча гілки влади повинні здійснювати контрольні функції. Це відразу зніме причини дискусії останніх років щодо визначення головного органу державного фінансового контролю, дасть можливість послідовно й концептуально удосконалюватися методологічній базі єдиної системи державного фінансового контролю [143].

По–четверте, нині в Україні відсутня цілісна система органів державного фінансового контролю та аудиту. У статті 98 Конституції України лише Рахункову палату визначено як орган, що здійснює контроль за використанням коштів державного бюджету. Верховною Радою України було прийнято зміни до цієї статті, значно розширивши повноваження Рахункової палати у частині

парламентського контролю за формуванням державного і місцевих бюджетів та виконанням місцевих бюджетів [221]. Проте Президентом України було застосовано право вето щодо цього закону, яке досі не подолано, що є істотною перешкодою наближення законодавства України у сфері державного фінансового контролю до стандартів ЄС. Водночас законодавче право на здійснення контрольних, контрольно–ревізійних, наглядових і фіскальних дій щодо бюджетних коштів має низка державних органів, які функціонують відокремлено, без формування цілісної системи контролю. Їхня діяльність регламентується окремими спеціальними законами і нормативно–правовими актами. При цьому в діяльності зазначених органів трапляються дублювання функцій і повноважень.

За відсутності чіткої концепції та нормативно–правового поля у сфері державного фінансового контролю з ними, як правило, пов’язують Рахункову палату, Державну фінансову інспекцію, Державну казначейську службу України, Міністерство фінансів України, Міністерство доходів і зборів, Національний банк, Фонд державного майна, тощо.

Проте, на нашу думку, логічнішим є віднесення до органів державного фінансового контролю тільки Рахункової палати, Державної фінансової інспекції та ревізійних служб центральних органів державної влади. Міністерство доходів і зборів є фіскальним органом і не здійснює контролю за використанням державних коштів, а, навпаки, потребує контролю за своєю діяльністю, особливо пов'язаною із забезпеченням виконання дохідної частини бюджету. Не здійснюють системного контролю за використанням державної власності й коштів Міністерство фінансів, Державна казначейська служба , Фонд державного майна. Ці управлінські структури виконують лише окремі специфічні функції контролю і відносити їх до контролюючих органів буде неправильним та й немає в цьому потреби. Адже за умов використання такого підходу до контролюючих органів треба буде віднести геть усі міністерства й відомства, оскільки вони виконують окремі контрольні функції, не кажучи уже про правоохоронні органи, які навіть наділені повноваженнями щодо

призначення ревізій та перевірок [143].

Складніша ситуація з Рахунковою палатою. Занепокоєння викликає той факт, що в багатьох згаданих законопроектах чітко простежуються намагання принизити роль парламентського контролю взагалі й Рахункової палати зокрема як незалежного конституційного органу державного фінансового контролю. Ігноруються загальноприйняті світові стандарти, основні принципи державного фінансового контролю, проголошені Лімською декларацією, яка була прийнята ще 1977 року на IX Конгресі міжнародної організації вищих органів державного фінансового контролю (INTOSAI) а також положення статутів цієї організації та Європейської організації вищих контрольно–фінансових установ (EUROSAI). Згідно з їхнім статутом повноваження вищої контрольної установи держави повинні бути визначені Конституцією, що є гарантом стабільності.

До речі, Рахункова палата входить до складу цих організацій. Практика діяльності такого важливого органу державного фінансового контролю засвідчила, що Рахункова палата не повинна зосереджуватися лише на бюджетних проблемах. Завдання, повноваження та функції Рахункової палати мають принципово відрізнятися від інших державних органів фінансового контролю хоча б тому, що ця інституція, як конституційний орган, перебуває поза виконавчою владою і покликана здійснювати фінансовий контроль за нею від імені Верховної Ради України та в інтересах усіх платників податків, тобто суспільства в цілому. Її діяльність має переорієнтовуватися від контролю за фінансовими потоками до контролю за ефективністю використання бюджетних коштів, як мінімум, а максимум – це визначення ефективності діяльності відповідного міністерства. Тобто результатом перевірки має стати відповідь на питання: чи в повному обсязі наповнюється державна казна, ефективність податкової політики і органів, що її здійснюють, та як працює та чи інша державна установа, споживаючи кошти, які вона отримує з бюджету? Таким чином. Рахункова палата має здійснювати насамперед не фінансовий аудит, а аудит ефективності використання державних фінансів та державного майна [143].

Нині назріла потреба в тому, щоб за Рахунковою палатою нормативно закріпити низку додаткових функцій [143]:

1) оцінка ризиків і загроз фінансовій і економічній безпеці України;

2) попередній аналіз і наступний контроль державних програм забезпечення фінансової і економічної безпеки України;

3) фінансовий моніторинг (у рамках боротьби з “відмивання” “брудних” грошей);

4) передпродажний аудит важливих стратегічних об’єктів державної власності;

5) висновок на право Уряду України виділяти кошти державного бюджету недержавним комерційним організаціям у рахунок передачі у власність держави їх пакетів акцій;

6) методичне керівництво, у т.ч. участі у впровадженні міжнародних стандартів у практику державного фінансового контролю;

7) запровадження методик проведення контролюючих заходів і критеріїв узагальнення їх результатів на базі стандартів INTOSAI;

8) забезпечення міжнародного обміну досвідом у рамках професійної спільноти державних аудиторів, контроль заходів, що можуть мати фінансові наслідки.

Перспективним напрямом у діяльності Рахункової палати може стати аналіз ефективності підходів до інтелектуальної власності (оскільки внаслідок недооцінки цих питань втрачаються значні державні кошти) [226].

Необхідно уточнити і доповнити повноваження Рахункової палати щодо заходів, що нею вживаються, у випадку виявлення порушень бюджетного законодавства. Слід передбачити право звернення Рахункової палати до суду у випадку виявлення у ході контрольних заходів порушень державних інтересів.

Важливим моментом у діяльності Рахункової палати має стати регулярний аналіз і перевірка виконання її рішень головними розпорядниками бюджетних коштів.

Переважна частина видатків бюджету на певний рік уже регламентована чинними законами і фінансовими зобов'язаннями, що обмежує можливості Верховної Ради України приймати рішення з бюджетних питань. Тому важливо, щоб Верховна Рада України одержувала консультації і результати перевірок від Рахункової палати з довгострокових фінансових зобов'язань. Надання відповідних рекомендацій Верховній Раді України також важливо для цілей середньострокового фінансового планування.

Рахункова палата бере участь у підготовці Державного бюджету України, як правило, шляхом надання зауважень і пропозицій, що мають рекомендаційний характер. Проте Рахункова палата не має повноважень з внесення змін у бюджетні оцінки, складені виконавчою владою. Пропозиції Рахункової палати не є обов'язковими для виконання. Водночас необхідно намагатися, щоб участь Рахункової палати у бюджетному процесі не загрожувало її незалежності при наступному контролі виконання бюджету. Рахункова палата отримає більше незалежності при консультуванні Верховної Ради, якщо його бюджетне фінансування знаходитиметься поза впливом виконавчої влади.

Слід активніше залучати Рахункову палату до фінансової експертизи проектів законів, пов'язаних з держбюджетом і позабюджетними державними фондами (установами), міжнародних договорів, до яких приєднується Україна, що ратифікуються Верховною Радою України.

По–п'яте, нині стан інформаційного і програмного забезпечення системи державного фінансового контролю характеризується відсутністю єдиного інформаційного центру органів державного фінансового контролю та організаційною розпорошеністю наявних інформаційних ресурсів в органах державного фінансового контролю; склад та наповнення інформаційних ресурсів не відповідає сучасним вимогам до організації роботи органів державного фінансового контролю; відсутністю нормативно–правового забезпечення та методологічною неузгодженістю процесів обміну інформацією відсутністю єдиної системи класифікації та кодування інформації тощо. На

заваді створенню ефективної системи електронного обміну інформацією між органами державного фінансового контролю й іншими органами виконавчої влади стало використання ними різних, не адаптованих один до одного програмних продуктів, та наявність між відомчого бар'єра щодо обміну інформацією як на центральному, так і на місцевому рівнях. Усе це свідчить про низький рівень об’єктивності в оцінці стану фінансово–бюджетної дисципліни в Україні і потребує конструктивних змін [273].

По–шосте, постійним державним фінансовим контролем не охоплено всієї бюджетної процедури: від початку формування бюджетних запитів, затверджених відповідних бюджетів і кошторисів, фінансування видатків, до оплати рахунків і фактичного використання коштів.

У Бюджетному кодексі України визначено, що на всіх стадіях бюджетного процесу в Україні здійснюється фінансовий контроль, аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів. Ця стаття встановлює, що контроль за дотриманням бюджетного законодавства є не просто одним із елементів або етапів бюджетного процесу. Контроль повинен здійснюватись безперервно протягом усього бюджетного циклу, на кожному з його етапів. У статті також наголошується, що невід'ємною складовою бюджетного процесу є не лише контроль за дотриманням бюджетного законодавства, а і оцінка ефективності використання бюджетних коштів.

Проблема контролю за бюджетними коштами і державними видатками залишається сьогодні з різних причин досить складною і вимагає її прискореного вирішення.

Результати аналізу контрольно–ревізійної роботи, яка в основному здійснюється у формі контролю за виконанням бюджету і використанням бюджетних коштів, дозволяють стверджувати про незадовільний стан організації попереднього та поточного контролю за бюджетними ресурсами та свідчать про необхідність створення цілісної системи фінансово–бюджетного контролю [298]. Запровадження нових державних інститутів, зміна бюджетних технологій потребують розробки адекватної системи фінансово–бюджетного

контролю, щоб забезпечити цілісну систему контролю за управлінням державними ресурсами, скоординувати діяльність усіх компетентних органів держави в процесі організації і здійснення державних видатків та забезпечення мобілізації бюджетних ресурсів [390].

Принципові положення організації контролю, які викладені в коментарях до Бюджетного кодексу України, є основою для формування цілісної системи контролю за державними ресурсами коштами і державною власністю при підготовці системного законодавчого акту з питань організації та здійснення державного фінансового та бюджетного контролю в Україні.

Ще однією правовою проблемою системи державного фінансового контролю є невизначеність механізму його впливу на управління ресурсами на муніципальному рівні.

Статтею 143 Конституції України передбачено, що територіальні громади безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, що є у комунальній власності; затверджують програми соціально–економічного та культурного розвитку, бюджети відповідних адміністративно–територіальних одиниць, контролюють їх виконання, встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону; утворюють, реорганізують та ліквідують комунальні підприємства, організації та установи та здійснюють контроль за їх діяльністю [221].

Зважаючи на такі підходи по забезпеченню діяльності територіальних громад, багато керівників органів місцевого самоврядування дотримуються думки, що держава не несе відповідальності за їхні фінансової зобов’язання, а тому про якийсь державний фінансовий контроль і мови не слід вести. Однак це не так, оскільки не означає, що територіальний колектив здійснює господарську діяльність на рівних умовах з іншими суб’єктами господарювання.

Логічно, що і в Україні держава також має поставити свій надійний зовнішній і внутрішній фінансовий контроль дотримання територіальними громадами аналогічних обмежень фінансової діяльності. Однак нині

законодавчо не визначено як саме обмежити, так і того, хто і в якому обсязі має здійснювати цей контроль.

Черговою проблемою державного фінансового контролю є невизначеність форм і методів, а відтак і неготовність його діяти в умовах глобальних перетворень у світовому господарському механізмі [395]. З метою приведення системи державного фінансового контролю в Україні у відповідність із нормами і правилами законодавства ЄС необхідно прийняти Концепцію реформування системи державного фінансового контролю та внести істотні зміни до підходів, процедури й механізмів усієї системи.

Сучасна система державного фінансового контролю та аудиту має багато складових, і організаційні структури такої системи, що існують у різних країнах Європи, можуть відрізнятись. Однак система механізмів, процедур, підходів та стандартів є спільною для усіх країн ЄС. Це насамперед сформована система внутрішнього державного фінансового контролю. Головні складові системи внутрішнього державного фінансового контролю, що функціонують у країнах ЄС, включають: фінансове управління та контроль; внутрішній аудит; гармонізацію на центральному рівні. З іншого боку, повинна бути створена єдина система зовнішнього незалежного фінансового контролю як на центральному, так і на місцевому рівнях у частині коштів державного бюджету, місцевих бюджетів і трансфертів.

По суті державний фінансовий контроль на практиці діє не як єдина система, а існує у формі відокремлених ланок. Останні, як правило, в автономному режимі виконують властиві їм завдання й функції, які визначаються численними законами, указами Президента України, постановами уряду та іншими нормативно–правовими актами. Зрозуміло, що у таких умовах трапляються неузгодженість, дублювання, відсутність взаємодії, а іноді й суперечності. Це насамперед призводить до недостатньої ефективності в діяльності органів фінансового контролю, розпорошення та надмірного витрачання людських і фінансових ресурсів, правового й методологічного хаосу. В результаті одні й ті самі суб'єкти контролю протягом року

перевіряються неодноразово, інші – взагалі не контролюються. Отже, чинна система фінансового контролю застаріла, не враховує реалій сьогодення, суперечить принципам побудови демократичної держави і потребує невідкладного, належним чином опрацьованого, якісного реформування [143].

У демократичних країнах з ринковими відносинами об'єктом державного фінансового контролю стають не лише процеси формування і використання фінансових ресурсів державного сектора, а й фінансова діяльність держави, під якою слід розуміти процес збирання, розподілу та використання фінансових ресурсів, який забезпечує виконання функцій та завдань, що стоять перед державою. Державний фінансовий контроль відіграє все більше регулюючу місію, впливаючи на стабільність економічних відносин в державі. Тому його об'єкт розширюється, він стає важливим атрибутом управління фінансами.

Слід зазначити, що сьогодні необхідно визнати, що непослідовність дій та елементарні помилки поки що не дозволили в Україні створити ефективну функціонуючу в ринкових умовах державну систему фінансового контролю. Офіційна позиція з приводу цієї системи поки що чітко не сформована. Хоча, як правило, Конституція кожної демократичної країни визначає порядок створення вищого контрольного органу та необхідний ступінь його незалежності, а його права, контрольні повноваження та інші деталі встановлюються відповідним законом. У нашій Конституції про орган, що виконує контрольні функції (Рахункова палата України) і забезпечує управління державою за допомогою незалежної інформації, сказано небагато. Ще не прийнята концепція системи державного фінансового контролю, не йде мова про неї і в існуючих законах. Ці обставини негативно впливають на процес побудови державності в Україні. Крім того, нині значна частина контрольних функцій щодо розпорядження державними коштами зосереджена в руках саме органів виконавчої влади, які уповноважені розпоряджатися зазначеними коштами. Це обмежує права та контрольні повноваження органів фінансового контролю, у тому числі Рахункової палати, не дає можливості контролювати різні сфери управління державними ресурсами.

Ситуація, що склалася, не може задовольняти ні потреби держави, ні очікування суспільства. Тому одним із шляхів реформування системи державного фінансового контролю є подальший розвиток зовнішнього незалежного контролю у сфері управління державними ресурсами.

Відповідно до Лімської декларації керівних принципів контролю як стратегічний напрям розвитку державного фінансового контролю розглядається перехід від так званого нормативного аудиту (перевірка виконання встановлених норм) до аудиту ефективності. Як відомо, в основу оцінки економічної ефективності покладено два основні елементи: результат, що являє собою ступінь досягнення конкретної мети, і витрати ресурсів на її реалізацію. Їх співвідношення визначає ефективність того чи іншого заходу.

Таким чином, найважливішою умовою організації державного фінансового контролю з визначення ефективності використання державних ресурсів є наявність відповідної цільової установки, або іншими словами, чітке розуміння того, досягнення яких цілей і завдань ми контролюємо. Коли не зрозумілі цілі і завдання, а також способи їх досягнення, неможливо визначити ефективність формування та використання державних ресурсів.

Система державного фінансового контролю повинна бути цілісною виключно тому, що вона має будуватися на єдиних принципах, на єдиних нормах, та нормативах функціонування й розв’язання поставлених завдань з чітким визначенням органів контролю та розподіленням їх функцій і повноважень. Така система не повинна мати багаторівневої підпорядкованості та ієрархічної замкнутості [83]. Кожен орган має вирішувати свої конкретні завдання, повинен мати свої об’єкти перевірок та діяти за єдиними методологічними і організаційними принципами.

Наступною важливою умовою існування системи державного фінансового контролю є її єдність і цілісність. Взаємодія органів, що входять до системи, та узгодженість їх дій гарантуватиме максимальну прозорість руху бюджетних коштів, об’єктивне і всебічне інформування, а також належний контроль за усуненням порушень та реалізацією пропозицій.

Одночасно створення системи державного фінансового контролю повинно бути спрямоване на координацію діяльності всіх контролюючих органів із забезпеченням їх незалежності. Вкрай важливо методологічно обґрунтовано розмежувати, тобто виключити дублювання основних функцій контролюючих та казначейських органів, Рахункової палати і ревізійних органів головних розпорядників бюджетних коштів при здійсненні контролю за законністю бюджетного процесу.

Різноманітність завдань, що стоять перед державним фінансовим контролем, зумовлює чіткий розподіл контрольних функцій між інститутами фінансового контролю, кожен з яких діє у межах своїх повноважень.

Відсутність же відповідної координації призводить до дублювання перевірок, паралелізму в роботі, розпорошенню зусиль органів контролю і, як результат, їх діяльність не є всеохоплюючою. Здійснення спільних заходів сприятиме комплексному підходу та глибокому аналізу. Створення єдиної системи автоматично підвищить роль органів, що входять до неї.

Кожному органу системи слід визначити своє місце, що дасть реальну можливість цілеспрямовано впливати на фінансову політику держави. До того ж відчуття відповідальності та наявність достатніх повноважень завжди є стимулюючим фактором.

При цьому слід зазначити, що основна роль організації державного фінансового контролю в ринковій економіці відводиться законодавчим органам влади, які здійснюють цю функцію через створеннями ними спеціальних органів незалежного фінансового контролю.

У зв’язку з недосконалістю законодавчої бази системи фінансового контролю можна вказати на:

– необхідність застосування загальноприйнятої міжнародної практики організації фінансового контролю, яка має бути адаптованою до національних особливостей, що дасть можливість органам державного фінансового контролю забезпечити контроль за використанням державних коштів та складання звітності відповідно до стандартів INTOSAI приналежній прозорості;

– необхідність надання системою державного фінансового контролю своєчасної та достовірної інформації відносно того, скільки коштів та на які цілі витрачає держава в період виконання бюджету, які соціально–економічні результати та яка ефективність цих витрат;

– важливість розвитку на нових принципах та із застосуванням нової методології обов'язкового внутрішнього контролю в міністерствах та відомствах, державних і муніципальних установах, організаціях та підприємствах;

– необхідність визначення зовнішнього контролю як контролю спеціального, який здійснюється створеними поза системою виконавчої влади органами фінансового контролю.

Головною метою державного фінансового контролю є забезпечення стабільності та економічної безпеки держави.

Складовими цієї мети є такі чотири цілі [184]:

по–перше, збільшення доходної частини державного бюджету;

по–друге, економія видаткової частини бюджету;

по–третє, скорочення кількості правопорушень у фінансовій сфері;

по–четверте, зниження рівня корупції в державі.

Усі зазначені цілі повинні бути базою визначення основних завдань органів державного фінансового контролю держави. Виключення хоча б однієї з них не дозволить досягти головної мети державного фінансового контролю.

Ще однією характеристикою системи державного фінансового контролю, на наш погляд, повинна стати вся неосяжність. Чим більший обсяг бюджетних коштів потрапить під контроль, тим повнішою і якіснішою буде інформація, що надається державним органам та громадськості; зменшиться обсяг питань, неперевірених співробітниками органів контролю, а, отже, порушники бюджетної дисципліни не залишаться непоміченими.

Система державного контролю також повинна:

- бути мобільною, тобто оперативно, адекватного та професійно реагувати на будь–які зміни в економіці та законодавстві;

- максимально повно забезпечувати здійснення попереднього, поточного та наступного контролю.

Причому необхідну увагу необхідно приділяти саме першому, оскільки попередження дозволить уникнути небажаних наслідків в майбутньому.

З огляду на зазначені вище передумови реформування державного фінансового контролю розв'язання його проблем доцільно здійснювати в таких напрямах:

– формування єдиних концептуальних засад організації державного фінансового контролю, виходячи з сучасних умов розвитку економіки України;

– створення єдиного правового поля розвитку системи державного фінансового контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами контрольних функцій;

– формування нових і удосконалення діючих процедур державного фінансового контролю;

– удосконалення методик державного фінансового контролю;

– оптимізація організаційних структур державного фінансового контролю;

– удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю, створення сучасної науково–дослідної і навчальної бази за міжнародними зразками;

– створення адекватної сучасним умовам інформаційно–комунікаційної інфраструктури;

– покращення матеріально–технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю [395].

З–поміж нових перспектив партнерства, економічної інтеграції та співробітництва, окреслених у плані дій Україна – Європейський союз, визначено пріоритетом щодо зовнішнього аудиту та контролю – забезпечення відповідного функціонування вищого органу аудиту (Рахункової палати) згідно з визнаними на міжнародному рівні стандартами зовнішнього аудиту (Міжнародна організація вищих аудиторських установ) та щодо державного

внутрішнього фінансового контролю – розроблення Концепції розвитку та реструктуризації системи урядового фінансового контролю й аудиту в Україні; створення нормативно–правової бази щодо державного фінансового контролю; поступова гармонізація з визнаними світовими стандартами (IFAC, IIA, INTOSAI) та методиками, а також з найкращою практикою ЄС щодо контролю й аудиту за державними надходженнями, витратами, активами і зобов'язаннями.

Виконання запропонованих заходів, поза сумнівом, дасть можливість створити цілісну й ефективну систему державного фінансового контролю, поліпшити бюджетну дисципліну, звести до мінімуму зловживання у бюджетній сфері й використанні державного майна, удосконалити управління державними фінансами і досягти стандартів демократичних країн щодо прозорості цього процесу. Нарешті, здійснені заходи прискорять інтеграцію України в європейське співтовариство [143].

5.3. Напрями підвищення ефективності здійснення державного фінансового контролю в Україні

Центральне місце серед усіх проблем, пов'язаних зі здійсненням державного контролю, посідає проблема ефективності, оскільки її необхідно розглядати в контексті ефективності використання бюджетних коштів і державної власності, а також ефективності державного фінансового контролю.

Підвищення ефективності бюджетної політики держави та використання бюджетних коштів і державної власності, покликане необхідністю створення нової системи державного фінансового контролю – найважливішого важелю побудови конкурентоспроможної національної економіки.

Забезпечення ефективного й економного використання державних коштів потребує механізмів санкцій і заохочень, відповідно, за неефективне та ефективне використання бюджетних ресурсів, запровадження системи їх виміру та оцінок, які повинні знайти відображення в Бюджетному кодексі

України, в законі «Про Рахункову палату України» та інших нормативно–правових актах.

Правова невідрегульованість даного питання негативно впливає на організацію бюджетного процесу, суттєво обмежує можливості підвищення ефективності формування та витрачання державних коштів. Це призводить до відсутності в органів виконавчої влади стимулів і зацікавленості в ефективному використанні бюджетних коштів, а в Рахунковій палаті – можливості належним чином здійснювати перевірки ефективності їх використання.

Таким чином, ефективна система управління державним фінансовим контролем є базою для підвищення ефективності фінансового контролю загалом та ефективності бюджетів (дохідної та видаткової частин) на всіх рівнях бюджетної системи.

Загалом, скорочення кількості та обсягів правопорушень в економічній і фінансовій сферах, визначення цього критерію з методичної точки зору не представляє складності.

Таким чином, кінцевий результат, тобто сукупність об'єктивних наслідків фінансового контролю – це головний критерій визначення його ефективності [237].

Отримання даних про такий результат потребує знання конкретного змісту діяльності контролюючого органу, реакції на його дії суб'єкта контролю, змін, які відбуваються під впливом контролю в управлінській діяльності [237].

Проте, результати фінансового контролю будуть неточними, якщо не враховувати витрати, що супроводжують його проведення: тривалість перевірок, кількість осіб, що беруть участь у перевірках, різного роду витрати (на транспорт, відрядження) при виїзді на місце тощо [233]. Витрати на проведення контролю можуть бути більшими або меншими і тому мають бути порівняні з його результатами [16]. Ступінь ефективності контролю тим вище, чим менше зусиль і коштів витрачається на досягнення позитивного результату. У цьому зв'язку одним із критеріїв ефективності фінансового контролю є його економічність [234].

Таким чином, критерії ефективності фінансового контролю – результативність, дієвість, економічність – дозволяють говорити про неї лише в загальній формі. Конкретно оцінювати практичні результати фінансового контролю допомагають розробка і використання стійких, постійних вимірників–показників. Якщо критерії досягнення мети контролю мають загальний характер, то для показників характерно розкриття внутрішнього змісту контрольної роботи, частин, з яких складається отриманий позитивний результат, що і дає можливість оцінювати якість контролю [310]. Показники відіграють подвійну роль: з одного боку, свідчать про рівень роботи контрольного органу і є основною оцінкою його роботи, а з іншого – сприяють виявленню й усуненню порушень у підконтрольного суб'єкта. Показники завжди повинні містити кількісну оцінку роботи, яку проводить контролюючий орган.

Критерії ефективності фінансового контролю мають більшу сталість, ніж показники. Це закономірно, оскільки показники більш численні та різноманітні, віддзеркалюють різні завдання конкретних перевірок, специфіку діяльності органів управління різними галузями економіки.

Звичайно, ефективність контролю не може вимірюватися лише кількістю проведених перевірок, охоплених контролем об'єктів, кількістю прийнятих за матеріалами перевірок рішень. Перебільшення ролі кількісних показників може призвести до захоплення контролеманією, формалізму, за якого величезна кількість перевірок не супроводжується фактичним усуненням недоліків і порушень [233]. Разом із тим це не означає, що такий показник зовсім не потрібно враховувати, оскільки він свідчить про систематичність контролю, завантаження контрольного органу, його активність та ініціативність.

Слід відзначити, що правильна оцінка результатів діяльності контролюючих органів пов'язана з виявленням та обліком таких показників, які характеризують витрати, що пов'язані зі здійсненням контролю. Вони містять кількість перевіряючих і кількість працівників органу, що перевіряється, які

готують необхідні матеріали, витрачений тими та іншими час, повноту наданих відомостей тощо [233].

За всієї складності виділення критеріїв ефективності фінансового контролю в рамках загальної ефективності управлінської діяльності їх визначення все ж таки можливе під час використання таких методологічних підходів.

По–перше, слід чітко розрізняти різновиди ефективності фінансового контролю. У працях окремих дослідників[169] виділяються, по–перше, макроефективність державного фінансового контролю і, по–друге, проміжну ефективність діяльності органів державного фінансового контролю.

Зокрема, макроефективність (у деяких дослідженнях вона тлумачиться як народногосподарська ефективність), на їх думку – це сума ефектів, отриманих під проведення фінансового контролю, які можна класифікувати таким чином:

– соціальний ефект;

– організаційний ефект;

– економічний ефект.

Тоді як проміжна ефективність діяльності органу державного фінансового контролю – це співвідношення економічних результатів виконання виявлених під час перевірки порушень (повернення коштів до державного бюджету, сплата штрафних санкцій, повернення коштів на бюджетні рахунки підприємств тощо) та витрат на утримання органу державного фінансового контролю [187].

З вищенаведеного слідує, що для підвищення ефективності фінансового контролю необхідно, по–перше, підвищувати якість роботи контролерів, які мають виявляти максимально можливу кількість порушень, по–друге, знижувати собівартість контрольної роботи.

Слід зазначити, що в цій роботі можуть бути і відповідні обмеження, що полягають у наступному: обсяг виявлених порушень може знижуватися мірою підвищення результативності контролю, а скорочення собівартості контрольної роботи обмежується необхідним рівнем її якості. В ідеалі фінансовий контроль

повинен привести до зменшення порушень, тобто у перспективі він повинен мати профілактичний характер [12].

Базуючись на викладених вище теоретичних положеннях, можна сформулювати критерії та показники ефективності діяльності Рахункової палати [12]. Критерії, які було зазначено вище, це: результативність, дієвість, економічність.

Для оцінки як ефективності роботи Рахункової палати загалом, так і її окремих підрозділів пропонуються такі показники ефективності фінансового контролю.

Критерії результативності поєднують:

– виявлений обсяг коштів, які використані з порушенням законодавства;

– виявлений обсяг неефективно використаних коштів;

– кількість виявлених адміністративних правопорушень та оформлених протоколів на ці правопорушення.

Критерії дієвості містять такі показники:

– кількість виконаних приписів щодо адміністративних правопорушень згідно з оформленими протоколами про правопорушення;

– обсяги коштів, повернених до державного бюджету та на бюджетні рахунки організацій;

– кількість структурних перетворень в економіці, міністерствах, відомствах і на підприємствах, здійснених за пропозиціями Рахункової палати;

– збільшення дохідної частини бюджету або економії її видаткової частини, отримані за висновками Рахункової палати;

– кількість 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.

Критерії економічності містять такі показники:

– обсяг коштів, витрачених на здійснення фінансового контролю;

– обсяг коштів, витрачених об'єктом, що перевіряється, на підготовку матеріалів для перевіряючих;

– рівень економічності – відношення отриманого економічного ефекту від реалізації висновків і пропозицій Рахункової палати до витрат на утримання Рахункової палати.

Крім названих критеріїв і показників, доцільно використати ще два критерії, які оцінюють діяльність Рахункової палати як контрольного органу.

Такими критеріями є:

1. Критерій інтенсивності діяльності, який визначається показниками:

– кількість контрольних заходів (на одного контролера, відділ, Рахункову палату);

– обсяг перевірених коштів (одним контролером, відділом, аудиторським напрямом, головним контролером);

– кількість перевірених об'єктів (одним департаментом, одним відділом, одним контролером, Рахунковою палатою).

2. Критерій динамічності діяльності, який визначається такими показниками:

– рівень результативності контрольних заходів: відношення кількості адміністративних приписів до кількості контрольних заходів;

– рівень ефективності контрольного заходу: відношення обсягів коштів, використаних із порушенням чинного законодавства, до загального обсягу перевірених коштів;

– рівень жорсткості контролю: відношення обсягу адміністративних порушень до обсягу коштів, які використані не за цільовим призначенням;

– рівень дієвості протоколів про адміністративні правопорушення: відношення кількості оформлених протоколів про адміністративні правопорушення до загального обсягу виконаних приписів про адміністративне правопорушення;

– рівень ефективності приписів: відношення обсягів коштів, повернених до бюджету та на бюджетні рахунки, до загального обсягу коштів, використаних не за цільовим призначенням; відношення кількості прийнятих поправок, постанов, нормативних актів до кількості направлених пропозицій;

– рівень макроефективності контрольної діяльності: відношення додаткових надходжень до бюджету (економії) бюджетних коштів до витрат на утримання Рахункової палати (окремих підрозділів).

В експертно–аналітичній діяльності також доцільно визначити критерії та показники ефективності. Такими критеріями та показниками можуть бути:

Критерій результативності, який визначається такими показниками:

– кількість прийнятих (Верховною Радою України, Урядом України, Секретаріатом Президента України) для використання в роботі підготовлених Рахунковою палатою експертиз;

– кількість прийнятих для використання в роботі владних структур аналітичних матеріалів Рахункової палати;

– кількість ініціативних матеріалів Рахункової палати.

Критерій дієвості, який визначається такими показниками:

– кількість організаційних і структурних перетворень в економіці, в галузях, міністерствах і відомствах за результатами контрольної діяльності Рахункової палати;

– збільшення обсягів дохідної частини бюджету (економія видаткової частини), економія матеріальних, трудових, природних ресурсів за результатами контрольно–ревізійної й експертно–аналітичної діяльності Рахункової палати. Критерій економічності доцільно визначати відношенням ефекту, отриманого від реалізації експертно–аналітичної діяльності Рахункової палати, до витрат на утримання її експертно–аналітичних підрозділів [12].

Критерій інтенсивності діяльності, який визначається такими показниками:

– кількість проведених експертиз (кожним співробітником, структурним підрозділом, Рахунковою палатою загалом);

– рівень результативності експертно–аналітичної роботи: відношення прийнятих владними структурами експертиз, аналітичних матеріалів Рахункової палати до загального обсягу їх кількості;

– рівень ефективності експертно–аналітичної діяльності: відношення економічних результатів, отриманих від експертно–аналітичної діяльності, до витрат на утримання Рахункової палати (експертно–аналітичних служб).

Таким чином, запропоновані методичні основи визначення ефективності державного фінансового контролю дозволяють оцінити ефективність фінансового контролю як управлінської діяльності (функції), так і органу фінансового контролю [233]. Крім того, вони дають можливість наскрізної оцінки на різних рівнях управління (від контролера до Рахункової палати загалом), а також оцінки діяльності Рахункової палати в динаміці.

Осмислення та використання запропонованих теоретичних і методологічних підходів до оцінки ефективності державного фінансового контролю дозволить суттєво підвищити відповідальність за результативність контролю та підвищити рівень ефективності діяльності Рахункової палати та інших контролюючих органів, які здійснюють державний фінансовий контроль.

На практиці оцінка законності цільового направлення і ефективного використання державних коштів та державних фінансових ресурсів здійснюється на підставі економічного, фінансового і правового аналізу діяльності відповідних організаційних структур виробничого і невиробничого профілю, на підставі аналізу реалізації цільових комплексних програм соціально–економічного розвитку країни та цільових бюджетних програм, що здійснюється органами фінансового контролю. Відповідно в основі методичних положень для проведення такої оцінки мають бути визначення мети, предмету,

об’єктів та завдань аналізу, а також встановлення термінів проведення роботи та оцінка соціально–економічних наслідків виявлених правопорушень.

Окрему оцінку стану законодавчого забезпечення направлення і використання державних коштів і державних фінансових ресурсів, та здійснення цієї роботи в комплексі з оцінкою цільового направлення і використання державних коштів фінансових ресурсів зумовлюють мету фінансового контролю. Таким чином мета оцінки законодавчого і цільового направлення і використання державних коштів і фінансових ресурсів полягає у встановленні фактичного стану законності з точки зору бюджетного законодавства та інших законів України, повноти, своєчасності та об’єктивності формування, направлення і цільового використання державних коштів і фінансових ресурсів, правильності відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку, встановлення конкретних обставин і причин викритих фактів порушень законодавства в діяльності об’єкта дослідження, визначення обсягів збитків та соціально–економічних наслідків виявлених порушень і зловживань, а також формування пропозицій щодо змін в законодавчому регулюванні діяльності об’єктів дослідження та стягнення збитків з юридичних осіб.

За таких обставин предметом аналітичної оцінки мають бути:

– нормативно–правові, адміністративні, розпорядчі, інші відомчі акти і документи (постанови, рішення, розпорядження, накази, положення, порядки, стандарти, інструкції, вказівки тощо), порядок їх розроблення, прийняття, підписання та видання центральними органами виконавчої влади, загальнодержавними цільовими позабюджетними фондами, державними адміністраціями та органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями, банками, кредитно–фінансовими установами, господарськими товариствами, страховими компаніями, іншими фінансовими установами незалежно від форм власності та іншими розпорядниками державних коштів з питань формування фондів публічних фінансів;

– кошти Державного бюджету України, їх рух та використання;

– кошти загальнодержавних цільових позабюджетних фондів;

– кошти, що використовуються для реалізації державних цільових програм соціально–економічного розвитку та бюджетні програми щодо використання коштів державного бюджету;

– кошти і позики, які отримує Україна від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій;

– валютні та фінансово–кредитні ресурси державного бюджету, які надаються на зворотній основі;

– кошти, що надходять від приватизації державного майна;

– ресурси матеріального державного резерву;

– кошторис Національного банку України та інших державних банків;

– державні кредити та кошти, що надаються на безоплатній основі іноземним державам і міжнародним організаціям;

– кошти державних установ, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок коштів державного бюджету;

– інші кошти та матеріальні ресурси державного бюджету, їх рух та використання;

– документи, які пов’язані з касовими операціями, операціями за реєстраційними та іншими відкритими у банківських установах рахунками за певний час.

Відповідно об’єктами контролю мають бути:

1. Головні розпорядники та розпорядники коштів державного бюджету та державних цільових, позабюджетних фондів;

2. Діяльність місцевих державних адміністрацій та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, банків і кредитних установ, господарських товариств, страхових компаній, інших фінансових установ та об’єднань незалежно від форм власності у частині формування та використання державних фінансових ресурсів;

3. Діяльність об’єднань громадян, недержавних фондів та інших недержавних некомерційних громадських організацій у частині їх діяльності, що стосується формування і використання державних коштів.

Відповідно до поставленої мети мають бути визначені завдання фінансового контролю, які мають відрізнятися в залежності від об’єкта та предмета аналітичної оцінки.

Для забезпечення досягнення мети щодо аналітичної оцінки – основними завданнями оцінки законодавчого і цільового направлення і використання державних коштів центральними органами виконавчої влади мають бути: аналіз дотримання цими органами Конституції України, актів чинного бюджетного та податкового законодавства при прийнятті та виданні посадовими особами чи колегіальними органами об’єктів дослідження нормативно–правових, розпорядчих та інших актів і документів (постанов, рішень, розпоряджень, наказів, положень, порядків, стандартів, інструкцій тощо) з питань використання коштів державних фондів; оцінка законності, доцільності та ефективності отримання, спрямування та використання бюджетних та позабюджетних державних коштів; встановлення відповідності здійснюваних функцій обсягу державних коштів, правильності відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку; оцінка виконання цільових комплексних програм та бюджетних програм, передбачених Законом України “Про державний бюджет України”; аналіз дотримання вимог законодавства при складанні кошторисів, правильності та обґрунтованості кошторисних призначень та дотримання законодавства при використанні державних коштів.

Крім цього, особливим завданням проведення оцінки використання державних коштів, фінансових ресурсів має бути визначення результативності та ефективності їх використання об’єктом контролю. Це передбачає аналіз правових та фінансово–економічних обґрунтувань потреби у виділенні та фактичного використання державних коштів, бізнес–планів, бюджетних запитів тощо, порівняння фактично витрачених коштів з плановими розрахунками, а також співставлення отриманих результатів від діяльності з обсягами

витрачених на цю мету коштів, а у певних випадках й у динаміці. Такі параметри витрачання державних коштів, зокрема коштів державного бюджету, мають міститися у затверджених бюджетних програмах. Наявність затверджених бюджетних програм дає змогу об'єктивно визначити ефективність планування і витрачання державних фінансових ресурсів.

В ході аналітичної оцінки щодо законодавчого і цільового направлення і використання державних коштів можуть бути виявлені порушення фінансової дисципліни, факти незаконного та нецільового витрачання державних фінансових ресурсів і матеріальних цінностей. До таких порушень відносяться:

– видання нормативного, адміністративного чи розпорядчого акту, який суперечить нормам закону про державний бюджет на відповідний рік або іншим актам чинного законодавства щодо використання бюджетних коштів та коштів державних позабюджетних фондів;

– факти витрат, проведених з порушенням чинного законодавства при умові їх списання за касовими видатками бюджетної установи, а також витрат, здійснених понад затверджені ліміти на відповідний період;

– наявність завищених асигнувань та зайво одержаних бюджетних коштів чи коштів позабюджетних фондів у зв'язку з неправильним обрахунком норм витрат;

– заниження в обліку вартості основних засобів та інших товарно–матеріальних цінностей;

– неоприбуткування за бухгалтерським обліком суми вартості матеріальних цінностей і коштів, які є в наявності, без ознак розкрадань;

– зайве нарахування заробітної плати за виконані роботи, послуги тощо;

– суми, витрачені бюджетними організаціями понад виділені на заробітну плату асигнувань;

– незаконно виплачені суми премій, пенсій, компенсацій, допомоги, стипендій;

– видатки внаслідок безпідставного списання підзвітних сум на відрядження;

– витрати бюджетних коштів та коштів державних позабюджетних фондів, допущені внаслідок завищення обсягів фактично виконаних робіт, послуг або установлених норм витрат;

– витрати коштів бюджету не за цільовим призначенням;

– витрати коштів бюджету та коштів позабюджетних фондів на утримання апарату міністерства понад затверджений кошторис у межах загальних бюджетних асигнувань цього міністерства, у тому числі за рахунок коштів, виділених на утримання підвідомчих організацій;

– суми, недоотримані державними підприємствами і організаціями при реалізації основних засобів, інших матеріальних цінностей внаслідок продажу за заниженими цінами;

– незаконне списання дебіторської заборгованості за неотримані послуги;

– інші незаконні витрати бюджетних коштів, коштів державних позабюджетних фондів, матеріальних цінностей, що завдали збитки об’єкту дослідження, державному бюджету чи державним позабюджетним фондам і які можуть бути підставою для притягнення винних осіб до відповідальності згідно із чинним законодавством.

Результатом оцінки законодавчого і цільового направлення і використання державних коштів має бути визначення соціально–економічних наслідків виявлених порушень. Це передбачає встановлення фактичних збитків у вартісному виразі внаслідок скоєних порушень, характеристика моральних збитків суспільству, спричинених фінансовими і законодавчими порушеннями, а також визначення соціально–економічних наслідків скоєних порушень, що можуть проявитися у перспективі.

Однак, здійснення незалежного фінансового контролю за законністю, цільовим та ефективним використанням державних коштів та державних фінансових ресурсів неможливе без відповідного методичного забезпечення цієї виключно важливої сфери діяльності для держави.

Органи фінансового контролю здійснюють оцінку законності цільового направлення і ефективного використання державних коштів та державних

фінансових ресурсів на підставі економічного, фінансового і правового аналізу діяльності відповідних організаційних структур, аналізу реалізації цільових комплексних програм соціально–економічного розвитку країни та цільових бюджетних програм. Для цього в основі методичних положень для проведення такої оцінки мають бути визначення мети, предмету, об'єктів та завдань аналізу, а також встановлення термінів проведення роботи та оцінка соціально–економічних наслідків виявлених правопорушень.

Здійснюючи контроль діяльності вищих органів влади на предмет дотримання ними законодавчих актів щодо цільового направлення і ефективного використання державних коштів основними завданнями мають бути: перевірка дотримання Конституції України, вимог бюджетного та податкового законодавства при прийнятті та виданні нормативних, адміністративних, розпорядчих та інших нормативних актів з питань, що стосуються предмета аналізу; оцінка обґрунтованості розрахунків витрат на утримання апаратів зазначених державних органів, дотримання вимог актів чинного законодавства щодо використання державних коштів на їх утримання за цільовим призначенням; оцінка відповідності вимогам чинного законодавства складених кошторисів, правильності та обґрунтованості кошторисних призначень, законності формування та використання коштів державних фондів; актів чинного бюджетного та податкового законодавства при прийнятті та виданні посадовими особами чи колегіальними органами об'єктів дослідження нормативно–правових, розпорядчих та інших актів і документів (постанов, рішень, розпоряджень, наказів, положень, порядків, стандартів, інструкцій тощо) з питань використання коштів державних фондів; оцінка законності, доцільності та ефективності отримання, спрямування та використання бюджетних та позабюджетних державних коштів; встановлення відповідності здійснюваних функцій обсягу державних коштів, правильності відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку; оцінка виконання цільових комплексних програм та бюджетних програм, передбачених законом про державний бюджет; аналіз дотримання вимог законодавства при складанні

кошторисів, правильності та обґрунтованості кошторисних призначень та дотримання законодавства при використанні державних коштів.

Враховуючи, що основними учасниками бюджетного процесу є бюджетні установи їх основними завданнями щодо оцінки законодавчого і цільового використання державних коштів і фінансових ресурсів мають бути: аналіз забезпечення виконання посадовими особами та колегіальними органами зазначених установ Закону України «Про Державний бюджет України», актів чинного законодавства з питань формування та ефективного використання державних бюджетних та позабюджетних коштів за цільовим призначенням; встановлення стану дотримання актів чинного законодавства при складанні кошторисів витрат, правильності і обґрунтованості кошторисних призначень, своєчасності і повноти їх виконання, дотримання фінансової дисципліни, правильності відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку.

Відповідальними учасниками процесу формування державних фондів є суб'єкти підприємницької діяльності незалежно від форм власності. Тому основними завданнями оцінки законодавчого і цільового направлення державних коштів і фінансових ресурсів зазначеними об'єктами мають бути: аналіз дотримання положень чинного бюджетного і податкового законодавства, інших нормативно–правових актів щодо обов'язкових відрахувань і внесків до державних фондів – бюджетного та цільових, позабюджетних, а також використання державних коштів за цільовим призначенням відповідно до актів чинного законодавства, а також аналіз правильності відображення фінансових операцій у бухгалтерському обліку і звітності, доцільного і ефективного їх витрачання.

В ході аналізу законності, цільового направлення і використання державних коштів і фінансових ресурсів в цілому необхідно встановити, як рекомендується відповідними методичними матеріалами.

При цьому, особливим завданням проведення оцінки використання державних коштів, фінансових ресурсів має бути визначення ефективності їх використання об'єктом контролю. Це передбачає аналіз правових та фінансово–

економічних обґрунтувань потреби у виділенні та фактичного використання державних коштів, бізнес–планів, бюджетних запитів тощо, порівняння фактично витрачених коштів з очікуваним, а також співставлення отриманих результатів від діяльності з обсягами витрачених на цю мету коштів, а у певних випадках й у динаміці. Такі параметри витрачання державних коштів, зокрема коштів державного бюджету, мають міститися у затверджених бюджетних програмах. Наявність затверджених бюджетних програм дає змогу об'єктивно визначити ефективність планування і витрачання державних фінансових ресурсів.

Розробка нових методичних підходів до проведення Рахунковою палатою та іншими контролюючими органами заходів щодо оцінки законності, цільового направлення і використання державних коштів і фінансових ресурсів має бути невід'ємною складовою їх організаційно–методичної роботи і наукових структурах, які взаємодіють з ними.

Така робота повинна проводитися комплексно за чітко визначеним планом, в якому мають міститися наступні реквізити: зміст методичних розробок, строк виконання, відповідальні за виконання, підстава для включення у план і охоплювати всі напрями взаємодії з різними структурами держави.

З врахуванням цього, результатом оцінки законодавчого і цільового направлення і використання державних коштів має бути визначення соціально–економічних наслідків виявлених порушень.

Крім того, при визначенні напрямів підвищення ефективності державного фінансового контролю потрібно враховувати такі передумови, як:

1. Трансформацію поняття «фінансові інтереси держави» в умовах формування ринкової системи господарювання [395].

Нині вони охоплюють не тільки інтереси держави як власника і виробника товарів, але і як організатора створення умов для реалізації законних інтересів суб'єктів господарювання недержавної форми власності.

2. Наявність конституційної форми, згідно якої органи державного фінансового контролю, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що визначені законами [395].

3. Зміну вимог до державного фінансового контролю, який нині має здійснюватися не тільки в межах, визначених законодавством (відповідати закону), але й бути доцільним, ефективним [395].

Під ефективністю контролю розуміють ступінь його пристосування до розв'язання певної проблеми або здатність контролю до вирішення певного завдання [415]. Виходячи з цього, В. Шевчуком було сформовано ознаки ефективності системи контролю, а саме:

1. Суб'єкти контролю повинні мати спроможність чинити контрольні дії, адже проконтролювати певні об'єкти вони зможуть лише за умови, що останні не чинять опору їх контрольним діям.

Для забезпечення цієї умови законом мають бути передбачені фіскальні дії при недопущенні на підконтрольні суб'єкти або ненадання документів до ревізії чи перевірки (застосування адміністративних стягнень, припинення операцій на розрахункових рахунках в банках, звернення до правоохоронних органів тощо). Необхідність запровадження таких правових норм Держфінінспекція ініціювало при розробці Указу Президента України від 27.08.2000 № 1031 «Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно–ревізійної роботи» та проекту Закону «Про внесення змін до Закону України «Про державну контрольно–ревізійну службу в Україні» [395].

Зокрема, в статті 10 останнього (проголосований парламентом в першому читанні 07.02.2002 р.) передбачено право органів контрольно–ревізійної служби: «Припиняти операції на розрахункових та інших рахунках підприємств, установ та організацій в установах банків і фінансових установах за винятком операцій, пов'язаних із сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів (у тому числі пені, фінансових санкцій), операцій з повернення бюджетних позик, кредитів, отриманих під гарантію Кабінету Міністрів України, з отримання

коштів на виплату заробітної плати, з надходження коштів на рахунки підприємств, установ і організацій, що ревізуються або перевіряються, а також операцій на виконання рішень суду, якщо керівництво підприємства, установи чи організації будь–якій формі перешкоджає працівникам органів контрольно–ревізійної служби проводити ревізію чи перевірку, відмовляється надати необхідні документи, розрахунки, та якщо існує реальна загроза витрачання коштів чи відчуження майна, вилучення яких у встановленому законом порядку є єдиним засобом відшкодування завданих державі збитків у межах санкцій, нарахованих згідно з актами ревізій та перевірок» [395].

2. Суб'єкти господарювання повинні бути доступними для контрольних дій. Доступність підконтрольного суб'єкта означає таке розташування його в господарському середовищі, яке дає змогу ознайомитися з об'єктом контролю і таке його поводження, яке не є протидією контрольним діям, що повинні здійснювати у повному обсязі [395].

Якщо, наприклад, обмежити права органів контрольно–ревізійної служби перевіркою використання бюджетних коштів, як це пропонувалося Державним комітетом України з питань регуляторної політики та підприємництва при розгляді змін до Закону України «Про державну контроль–ревізійну службу в Україні», то органи Держфінінспекції не зможуть досягти ефективної роботи навіть стосовно цих коштів, бо ознака приналежності коштів до бюджетних зберігається тільки до часу їх обліку на бюджетному рахунку. В такому випадку, коли підприємство використає надані бюджетні кошти (спише з балансового рахунку), то органи Держфінінспекції не зможе пересвідчитись, на що саме потрачено бюджетні кошти (з проведенням, при потребі, інвентаризації, контрольних обмірів, зустрічних перевірок тощо) [395].

3. Ефект від здійснення контролю можливий за умови цільової спрямованості контрольних дій. Наявність мети робить процес контролю цілеспрямований. Звідси випливає і протилежний висновок про те, що

відсутність цільової спрямованості контрольних дій призводить до розпорошення сил контролюючих органів [395].

Отже, важливою умовою забезпечення ефекту від функціонування органів державного фінансового контролю є спрямованість їх контрольних дій, тобто їх системність, оптимальність і збалансованість. За умови слабкості чи відсутності внутрішньої самоорганізованості настає розбалансованість системи контролю, часткове чи повне витіснення однієї спрямованості контрольних дій іншою, спотворення, а в кінцевому рахунку – неефективність контролю [395].

Іншими словами, державний фінансовий контроль не може бути ефективним, якщо він не охоплює всіх сфер обігу фінансових ресурсів [401]. В Україні ж фактично поза його межами перебувають питання використання державного і комунального майна, коштів, що залишаються у розпорядженні суб'єктів підприємницької діяльності при наданні їм податкових пільг, дотримання соціальних гарантій працівників, стану ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності та інше [395].

Не може бути ефективним державний фінансовий контроль і в тому випадку, якщо він не забезпечує невідворотності покарання порушників фінансової дисципліни, поновлення порушених прав особи, держави чи суспільства, відшкодування заподіяних їм збитків і, насамкінець, – попередження порушень в подальшому. Фактично ж у органів державної контрольно–ревізійної служби відсутнє право як на безспірне списання з рахунку порушника коштів в сумі їх нецільового використання, так і на стягнення в примусовому порядку (через суд) відшкодування збитків, спричинених державі, якщо підконтрольний суб'єкт самостійно не усуває наслідки допущених порушень [395].

4. Зміну природи об'єкта державного фінансового контролю.

Фактично повсюдно поряд з коштами і майном фінансовому контролю слід піддавати операції з фінансовими інвестиціями і нематеріальними активами, а демократизація, роздержавлення, лібералізація цін викликали до

життя нові сфери підприємницької діяльності (робота з коштами приватних осіб (ті ж трасти), обслуговування боргових зобов'язань юридичних осіб, аудиторські і консалтингові послуги тощо), щодо яких контрольні функції держави не були законодавчо закріплені (звідси вибух вседозволеності і фінансового шахрайства). Крім того, започатковано діяльність об'єднань суб'єктів господарювання різних форм власності без створення юридичної особи (наприклад, технопарки) та самоврядних некомерційних організацій (наприклад, Фонд соціального страхування з тимчасової втрати непрацездатності) [395].

5. Зміну пріоритетів, які забезпечують поступальний рух економіки України.

Основою вирішення фінансових проблем держави тепер визначено не адміністративні методи управління і фіскальні функції, а першочергове зміцнення фінансів суб'єктів підприємницької діяльності, інших юридичних осіб та домашніх господарств через застосування методів правового і економічного регулювання. При цьому застосування методів правового регулювання ускладнюється суб'єктивним фактором – фаховим складом парламенту, який на третину складається з підприємців [395].

6. Посилення вимог до прозорості роботи органів державного фінансового контролю, в тому числі щодо контролю за використанням бюджетних коштів і державного майна.

Зокрема, в посланні Президента України до Верховної Ради України на 2000–2004 роки зазначено, що всі бюджетні та позабюджетні кошти повинні бути підзвітні, тобто громадськість має знати, на що і як вони витрачаються, а державна влада має бути діловою, скромною, моральною та відкритою для громадського контролю [395].

Також необхідно зазначити, що державний фінансовий контроль має відповідати принципам, напрацьованим як вітчизняною практикою, так і визначеним Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю

(INTOSAI) ще у 1977 році «Лімській декларації про керівні принципи фінансового контролю» [395].

Водночас зміщення в ринкових умовах центру ваги у нормативній регуляції поведінки із норм, що ґрунтуються на забороні, на нормах надання гарантованих державою можливостей забезпечення суб'єктам господарювання взаємності своїх прав, обов'язків і відповідальності спричиняє зміни методів і форм контролю [395].

Тому в сучасних умовах господарювання стають зайвими жорсткі нормативи і обмежуючі інструкції, відтак відпадає необхідність у постійному і всеоб'ємному контролі за їх дотриманням, контролі за всім і всіма [395].

Отже, основними параметрами елементів системи державного фінансового контролю і надалі залишаються законність, доцільність, ефективність і оптимальність оргструктури. Вони виступають своєрідними агрегатами багаточисельних, але менш важливих вимог до системи державного фінансового контролю (таких як раціональність, обґрунтованість, повнота, точність, своєчасність, які так чи інакше в кінцевому підсумку включені у зазначені) [395].

Нині можна вважати теоретично доказаним і практично підтвердженим досвідом багатьох розвинутих країн, що для досягнення оптимальної ефективності державного фінансового контролю потрібно рухатися одночасно і досить рівномірно одразу по декількох напрямках, зокрема таких як формування правової бази контролю, яка відповідає політичному устрою і економічному розвитку країни; створення на всій території країни єдиного поля фінансового контролю при наявності вираженої контрольної вертикалі; утворення стійкого кваліфікованого кадрового потенціалу органів фінансового контролю [395].

З огляду на зазначені вище передумови підвищення ефективності державного фінансового контролю доцільне здійснення наступних заходів: формування єдиних концептуальних засад організації державного фінансового

контролю, виходячи з сучасних умов розвитку економіки України; створення єдиного правового поля розвитку системи державного фінансового контролю та законодавчого закріплення за його суб'єктами контрольних функцій; формування нових і удосконалення діючих процедур державного фінансового контролю; удосконалення методик державного фінансового контролю; оптимізація організаційних структур державного фінансового контролю; удосконалення кадрового забезпечення системи державного фінансового контролю, створення сучасної науково–дослідної і навчальної бази за міжнародними зразками; створення адекватної сучасним умовам інформаційно–комунікаційної інфраструктури; покращення матеріально–технічного і фінансового забезпечення функціонування системи державного фінансового контролю.

Ліквідацією «аналітичного дисбалансу» між двома основними гілками державної влади потрібно проводити паралельно з реформою державного бюджету і прийняттям Концепції про єдину систему державного фінансового контролю, нових законів України «Про державний фінансовий контроль», «Про Рахункову палату України» і «Про Головне контрольно–ревізійне управління уряду України». Установлення нових часових параметрів, нових процедур і нової організації розробки бюджету підвищить «попит» на аналітичні дослідження в в законодавцій ланці. Завданням бюджетної реформи мають стати комплексний розгляд державного бюджету, встановлення «національних пріоритетів», оцінка альтернативних варіантів бюджетних рішень, аналіз довгострокових наслідків урядових програм і напрямів дій, оцінка технології, що забезпечує парламент інформацією про довгострокові наслідки законодавчих рішень у галузі впровадження нової техніки і технології тощо [143].

Таким основним ключовим поняттям є «динаміка бюджету», оскільки процеси у фінансовій сфері мають динамічний характер. А державний фінансовий контроль здійснюється лише у статиці, використовуючи дані, які збираються чотири рази на рік, після закінчення кожного чергового кварталу. Із

зібраними даними проводять операції, зміст яких у статичній, а не в динамічній інтерпретації. Такого роду підхід до методології контролю зумовлений винятково традиціями бухгалтерії, а не функціональними вимогами динамічної системи, якою, в силу визначення, є система фінансів будь–якої держави [143].

Отже, підсумки, які можуть бути отримані в процесі аналізу матеріалів будь–якого проекту, полягають у попередженні виникнення негативних наслідків. Ще до прийняття бюджету необхідно визначити коридор, бюджетну траєкторію, за яку йому просто не можна виходити. Якщо цього не відбудеться, то згубиться бюджетна стійкість регіону або країни загалом. У подальшому завдання контролюючих органів полягатиме у тому, щоб відстежувати в динаміці зміни, які відбуваються, спираючись на певні критерії, що можуть бути вироблені з допомогою методів математичного моделювання. У цьому разі реалізуються принципи динаміки бюджету і його виконання [143].

Висновки до розділу 5.

У цілому ж з метою вирішення накопичених у сфері державного фінансового контролю проблем, формування на державному рівні дійсно незалежного контролюючого органу вбачається доцільним:

1. Затвердити нову редакцію ст.98 Конституції України щодо здійснення Рахунковою палатою парламентського контролю за формуванням та виконанням Державного бюджету України і місцевих бюджетів у частині фінансування повноважень місцевих державних адміністрацій та делегованих місцевому самоврядуванню повноважень органів виконавчої влади по доходах і видатках;

2. Законодавчо врегулювати статус Рахункової палати як органу парламентського контролю, тобто доцільно внести відповідні зміни до статті 98 Конституції України та викласти у новій редакції Закону України «Про Рахункову палату», визначивши цей орган держави як незалежний орган фінансового контролю, наділений спеціальною конституційною компетенцією;

3. Прийняти Закон України “Про державний фінансовий контроль в Україні”, який має усунути наявні недоліки функціонування елементів системи фінансового контролю шляхом встановлення на національному рівні загальних основ організації фінансового контролю. Це допоможе привести у відповідність законодавство України про фінансовий контроль до законодавства Європейського Союзу, зокрема до Лімської декларації, а також створити у Верховній Раді України відповідний комітет, який би співпрацював з Рахунковою палатою на умовах співпраці;

4. Внести зміни до Закону України “Про Рахункову палату” з метою досягнення його відповідності Лімській декларації керівних принципів фінансового контролю. Найбільш повно Рахункова палата могла б здійснити контрольні, аналітичні і експертні функції, якби її повноваження були визначені наступним чином: “Рахункова палата здійснює контроль, експертизу та аналіз використання державних коштів і державної власності”;

5. Забезпечити фінансову незалежність функціонування органів державного фінансового контролю;

6. Рахункова палата повинна здійснювати моніторинг боргових зобов’язань держави та приймати участь у вирішені всіх питань, пов’язаних з виникненням боргових зобов’язань держави та розрахунками за них.

Результати наукових досліджень, викладених у 5 розділі, висвітлені у власних працях автора [320, 327, 328, 329, 331, 335, 338, 341].

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження розроблено нові теоретико–методологічні підходи та обґрунтовано напрями вирішення проблем формування й реалізації різних форм контролю в Україні і створення на цій основі дієвої цілісної системи державного фінансового контролю з урахуванням сучасних ринкових перетворень та інтеграційних процесів. Зазначене дало змогу запропонувати низку концептуально–теоретичних, методологічних, організаційних, методичних положень і науково–практичних висновків, спрямованих на реалізацію мети дисертаційної роботи:

1. Систематизація історичного генезису наукової думки щодо зародження та розвитку державного фінансового контролю надала змогу виділити історичні віхи формування фінансового контролю за окремими типами суспільного виробництва й етапами економічного розвитку. У той же час, державний фінансовий контроль, як форма фінансових відносин в Україні, є досить молодим та остаточно не сформованим. В даний час спрямування даного виду контролю характеризується рисами гармонізації та узагальнення провідного світового досвіду в сфері фінансового контролю та застосування його в Україні з урахуванням специфіки нормативно–правового, інформаційного, кадрового та методологічного забезпечення.

2. Аргументовано, що державний фінансовий контроль в Україні пройшов декілька етапів розвитку і все ще перебуває на стадії вдосконалення та трансформації з урахуванням надбань світової практики. Зазначена проблема потребує спеціального дослідження, а елементи наведеного історичного досвіду можуть бути використані і на сучасному етапі розвитку державності в Україні.

3. Відсутність чіткого визначення сутності державного фінансового контролю, змішування понять – причина того, що досі в державі не створено належної нормативно–правової і методологічної бази державного фінансового контролю [234]. Легітимність поняття «державний фінансовий контроль» і «державний фінансовий аудит» не підтверджено і в Бюджетному кодексі України – основний законодавчий акт, який регулює всі бюджетні

правовідносини. Статті 19, 26, 109–115 Бюджетного кодексу України тільки визначають легітимність фінансового контролю і не вносять ніякої ясності в питання фінансового простору (зовнішнього і внутрішнього) державного фінансового контролю. Механізм і зміст здійснення цих видів контролю в Бюджетному кодексі України, на жаль, не розкрито.

Завдання контролю якості виконання бюджету в Україні потребують негайного вирішення. Розв'язати нові проблеми подальшого розвитку неможливо без їх наукового аналізу, вироблення відповідних процедур і методів роботи, перебудови системи координації контролю, перегляду кадрової політики, особливо зі зміною законодавства, яке регламентує функції, повноваження, ступінь самостійності та інші аспекти діяльності органів виконавчої влади.

Величезні масштаби витрат коштів державного бюджету на заходи найрізноманітнішого змісту об'єктивно потребують підвищення ступеня наукового обґрунтування рішень щодо їх доцільності. Здійснюючи перевірку, контролюючий орган констатує виявлення порушень тоді, як бюджетні кошти уже витрачено. Ця парадигма, яка зводиться до алгоритму «спочатку планування, а потім контроль», зародилася дуже давно, декілька століть тому. Однак, на сьогодні кардинально змінилася політична й економічна ситуація у світі, але у питаннях контрольної діяльності все залишилося по–старому [143].

Проведено аналіз сутності економічних понять «контроль», «фінансовий контроль» та «державний фінансовий контроль», який дав змогу узагальнити уявлення про діалектику розвитку контрольної функції фінансів на всіх ієрархічних рівнях прийняття рішень, визначити структурно–логічні взаємозв'язки між ними та здійснити їх групування за функціональним навантаженням.

4. Встановлено, що особливе місце в системі фінансового контролю кожної розвиненої держави займає вищий орган контролю державних фінансів, який виділяється своїм незалежним статусом, найширшим спектром підконтрольних об'єктів, методами перевірки та формою звітності.

З’ясовано, що в країнах ЄС характер взаємодії між суб’єктом та об’єктом контролю, державний контроль поділяється на зовнішній та внутрішній. Зовнішній контроль здійснюється відповідним органом, не пов’язаним з об’єктом контролю відносинами влади та підпорядкування. Внутрішній контроль здійснюється в рамках відносин між вищестоячими та нижчестоячими органами, підпорядкованими виконавчій владі. У роботі йдеться про систему самоконтролю держави та систему контролю суспільства за виконавчою владою. Зазначено, що дане положення про зовнішній та внутрішній державний контроль прописано і у договорі про асоціацію Україна – ЄС, де Рахункова палата визначена як вищий орган фінансово–економічного контролю, виконуючи функції зовнішнього аудитора.

Загальноприйнятою практикою цих країн є те, що рахункові відомства поряд із перевірками державних витрат проводять аудит дохідної частини бюджету. При цьому верховні органи державного фінансового контролю не здійснюють фіскального контролю дотримання суб'єктами господарювання податкового законодавства і в жодному разі не підміняють тут податкових служб [143]. Аудит доходів проводиться в процесі фінансово–економічного аналізу виконання консолідованого й муніципальних бюджетів, формування державних і федеральних фондів, прибутків державних підприємств тощо [148]. Подібна схема виконання аудиту доходів застосовується у Нідерландах, Великобританії, Німеччині, Швейцарії, Туреччині, Кореї тощо. На цій основі доведено, що запровадження в Україні такої моделі сприятиме підвищенню ефективності використання державних фінансових ресурсів [343].

5. Обґрунтовано, що ще одним елементом діяльності вищого органу контролю державних фінансів є те, 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 використання коштів місцевих бюджетів. Подібні регіональні

представництва верховного органу державного фінансового контролю функціонують у Франції, Німеччині, Канаді, Монголії, Болгарії, Бразилії, Польщі, Китаї, Чехії тощо [250].

6. Аналіз світового досвіду запровадження і використання аудиту ефективності державного фінансового контролю дає можливість констатувати, що аудит ефективності має двоякий характер: з одного боку, це контрольні заходи, які дають змогу оцінити результативність, дієвість та економічність використання організацією, що перевіряється, державних коштів та управління державною власністю за реалізації великих соціально–економічних проектів із тривалим часовим періодом; з іншого – аналіз діяльності органів державної влади щодо виконання ними законів та інших нормативно–правових актів, інструкцій і правил, які визначають порядок використання державних коштів, виявлення порушень і відхилень у їх роботі під час реалізації програми [307].

Обґрунтовано, що предметом аудиту ефективності є великі соціально–економічні програми, які фінансуються за рахунок державних коштів або їх окремі елементи, а також використання державної власності з тривалим часовим лагом і аудит ефективності не може класифікуватись як форма фінансового контролю, оскільки його можна проводити як у процесі реалізації часових форм фінансового контролю (наприклад, попереднього та наступного), так і реалізації розширених його форм (наприклад, зовнішнього контролю). Фінансовий аудит, аудит ефективності і аудит бюджету – це не види, а методи державного фінансового контролю, які широко використовуються контролюючими органами законодавчої (представницької) влади і виконавчої влади провідних країн. Проте, у вітчизняній економічній літературі цей метод державного фінансового контролю не висвітлений.

7. У сучасних умовах господарювання доцільно законодавчо закріпити в Конституції України та Законі «Про рахункову палату» найвищим органом державного фінансового контролю в країні – Рахункову палату, що у свою чергу надавало б більше можливостей для підвищення об'єктивності та гласності контролю. Для реалізації такого підходу рекомендовано внести

відповідні зміни до Конституції України та Закону України «Про Рахункову палату», наділивши останню більш широкими функціями.

Отже, важливим етапом сучасної бюджетної політики держави повинно стати подальше розширення використання проектно–програмних оцінок у практиці урядових відомств. Її призначення полягає в забезпеченні керівників, які приймають рішення, інформацією про перебіг виконання і фактичні результати державних програм. Якщо програмний аналіз охоплює всебічне дослідження альтернативних варіантів лише на стадії планування, то оцінка зосереджується на визначенні ефективності й результативності або здійснюваних, або завершених програм. Водночас готується інформація про фактичні витрати на реалізацію програми, виявляється ступінь досягнення мети, оцінюється дієвість системи управління програмою, висовуються пропозиції стосовно поліпшення її функціонування. На основі висновків дослідження повинні оперативно перерозподілятися ресурси і вчасно коригуватися цілі програми, поточні операції – пов’язуватися з розробкою нових програм [143].

Важливим завданням державного управління, безперечно, є найбільш раціональний розподіл бюджетних асигнувань, як між програмами, так і між відомствами, які їх здійснюють. Як основний методичний інструмент мають використовуватися різні модифікації «програмного аналізу». Проте питання виявлення реальних результатів програм, внесення в їх реалізацію необхідних корегувань залишаються нині без відповіді. Контроль з боку парламенту за законністю використання фінансових ресурсів не розв’язує проблеми, масштаби якої зростають зі збільшенням числа доказів низької ефективності урядових програм [143]. Не розробленість відповідної методології, недостатнє фінансування аналітичних досліджень щодо виконання програм, низький рівень зацікавленості керівників на результати оцінки – ці та інші обставини призвели до того, що програмна оцінка представляє собою ледь визнану управлінську функцію і є, по суті, білою плямою для державного управління.

8. Аргументовано, що чинники, які впливають на якість фінансового контролю, перебувають у площині його методологічного й організаційного забезпечення. Чинниками методологічного забезпечення є, насамперед, висока професійна діяльність з використанням сучасного аналітичного інструментарію доведень та аргументації, порівняльних оцінок і багатокритеріальної оптимізації, визнання суттєвості та ризику оцінок. Тому в цій площині виділено два вектори розвитку методології фінансового контролю: інспектування та аудит. Важливим також є приведення технології контрольного процесу до світових стандартів, визнання високої якості контролю тощо. Фінансовий контроль за своєю філософією повинен стати «лікарем економічної системи», а не її «караючим мечем». В організаційному плані пріоритетною виступає чітка структуризація повноважень і комплектацій інститутів фінансового контролю, відмова від замовного підходу до організації контролю та його цільових установок, публічність контролю, зокрема і за наслідками виконаної роботи.

9. Виходячи з філософської сутності досліджуваних понять та на основі проведеного аналізу автором розроблено і запропоновано механізм державного фінансового контролю та важелі впливу і сприяння розвитку системи державного фінансового контролю в Україні, практична реалізація яких дасть змогу забезпечити високий ступінь підготовки, проведення і реалізації матеріалів контрольних заходів та довіри громадськості до результатів діяльності контрольних органів.

Утвердженню нових методологічних та організаційних засад фінансового контролю сприяє широке впровадження сучасних інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю. Формування бази даних за результатами перевірок у реальному режимі часу, кваліфікована інтерпретація змін, відхилень та порушень незалежними експертами, оцінка вигод і втрат з позицій глобальних критеріїв національних інтересів є технологічно можливими та доцільними, якщо вони підкріплені політичною волею.

10. Проведений аналіз законодавчих, нормативно–правових актів, які регламентують правове регулювання відносин у сфері фінансового контролю в Україні дає можливість зробити висновок, що в кожному з існуючих нині напрямів цього контролю напрацьована відповідна законодавча база, яка в основному забезпечує організаційно–функціональні потреби контролюючих органів. Однак, вона не в повній мірі вирішує питання розмежування повноважень між цими органами, взаємодії між ними, періодичності проведення перевірок різними державними службами. У сучасних умовах різноманітними є напрями удосконалення системи фінансового контролю в Україні. Одним із напрямів є поліпшення нормативно–правового забезпечення контрольної функції держави. Система державного фінансового контролю в Україні функціонує згідно з Конституцією та чинним законодавством України, регламентується підзаконними актами. Ці норми часто носять суперечливий характер, не охоплюють потрібні сфери, не розмежовують функції та повноваження контролюючих органів, що призводить до того, що система не має цілісності й дієвості.

Запропоновано здійснювати розвиток зовнішнього незалежного представницького контролю (очолюваного Вищим органом державного фінансового контролю Україні) через удосконалення законодавства в цьому напрямі, подолання протиріч з виконавчою владою шляхом публічних дискусій, роз'яснення суспільству ролі і функції Вищого органу державного фінансового контролю та його територіальних підрозділів, що безумовно сприятиме успішному розвиткові економіки, поновленню авторитету контролюючих органів у суспільстві. На відміну від європейських країн, в Україні відсутній Вищий орган фінансового контролю, який би здійснював координацію діяльності усіх інших державних контролюючих органів.

11. Рекомендовано, враховуючи те, що органам державного фінансового контролю властива колегіальна діяльність у разі вирішення міжгалузевих питань, з метою запобігання різного тлумачення природи цього органу у відповідному законі встановити, що контролюючий орган як на центральному,

так і на територіальному рівні керує колегіально всією контрольно–ревізійною та експертно–аналітичною діяльністю. У нормативах, що визначають правовий статус цих органів, запропоновано наголосити на визначальній ролі колегії, тим самим посиливши демократичні принципи всієї контрольної діяльності в державному секторі економіки та рекомендовано також у законодавчому порядку розв'язати проблему розмежування компетенції Колегії і Голови органу.

Для підвищення ефективності роботи Вищого органу державного фінансового контролю запропоновано внести відповідні зміни до чинного законодавства. Що жорсткіше будуть окреслені його правові повноваження, то більше він отримає можливостей для відшкодування завданих державі збитків, усунення виявлених правопорушень у бюджетно–фінансовій сфері, притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у безгосподарності та порушеннях норм законодавства.

Обґрунтовано необхідність, для того, щоб мінімізувати непорозуміння та перепони, які знижують ефективність роботи контролюючих органів, прийняти низку нормативних актів (зміни до законів), де чітко буде регламентована співпраця контролюючих органів з відповідними структурами Генеральної прокуратури, МВС та СБУ України.

12. Доведено, що до головних недоліків стану зовнішнього державного фінансового контролю в Україні на сучасному етапі необхідно віднести: неможливість запобігти використанню бюджетних коштів не за цільовим призначенням; несвоєчасне та не повне повернення бюджетних кредитів і позик в бюджетну систему; безсистемність і невпорядкованість дій контролюючих органів; відсутність скоординованого плану заходів по здійсненню фінансового контролю як за надходженням доходів до всіх рівнів бюджетної системи, так і за цільовим і ефективним використанням бюджетних коштів; відсутність дієвого механізму застосування відповідальності та санкцій до порушників фінансової дисципліни. З’ясовано, що сьогодні недостатньо здійснюється комплексний аналіз діяльності бюджетних установ та результатів проведених

контрольних заходів, недостатньо приділяється уваги розгляду причин, що спричинили порушення з метою надання ґрунтовних рекомендацій керівникам відповідних установ для попередження та недопущення порушень у майбутньому [271].

Обґрунтовано, що особливе місце серед контролюючих органів належить Рахунковій палаті, яка є єдиним органом зовнішнього фінансового контролю, про який йдеться у Конституції України. Здійснюючи свою діяльність від імені Верховної Ради України, Рахункова палата керується такими основоположними принципами, як законність, плановість, об'єктивність, незалежність та гласність.

13. Питання формування ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю в сучасних умовах залишається однією із важливих загальнодержавних проблем. В Україні внутрішній контроль за формування і використанням фінансових ресурсів держави здійснює низка контролюючих органів, наділених відповідними повноваженнями. Втім, проведений аналіз результатів функціонування системи внутрішнього фінансового контролю вказав на численні проблеми, які зберігаються у цій сфері. Показники роботи Державної фінансової інспекції України засвідчили, що попри скорочення кількості контрольних заходів, рівень виявлення фінансових правопорушень залишається стабільно високим. Спостерігається щорічне зростання обсягів виявлених фінансових правопорушень, в тому числі незаконних, нецільових витрат фінансових ресурсів і матеріальних цінностей держави, обумовлене недоліками інституційного та методологічного характеру.

Важливе місце серед органів, які здійснюють внутрішній державний фінансовий контроль належить Державній казначейській службі України, яка, фактично, виступає єдиним виконавцем попереднього контролю і контролю на стадії платежу, а отже, здатна упередити фінансові правопорушення. Однак, ефективність роботи цього контролюючого органу знижується через правову неврегульованість питання розмежування його повноважень з органами

місцевого самоврядування, а також неналежне правове закріплення специфічних контрольних повноважень;

Аналіз контрольно–перевірочної роботи органів Державної фіскальної служби дав можливість вказати на її основні проблемні моменти. Поряд із стійким зростанням кількості контрольних заходів, виявлених податкових правопорушень та обсягів донарахованих зобов'язань показники податкового боргу мають тенденцію до погіршення. Впродовж аналізованого періоду збільшились як кількість боржників, так і обсяги накопиченого боргу зі сплати податків і зборів до бюджетів усіх рівнів. Це актуалізує питання вдосконалення методології податкового контролю, пошуку нових підходів до проведення податкового аудиту. Як і щодо фіскальної служби, ефективність роботи Державної фіскальної служби найбільш об'єктивно оцінює динаміка бюджетних доходів, сплату яких контролює ця структура. Втім, проведений аналіз засвідчив, що показники надходження платежів, контрольованих ДФС України залежать не лише від організації її діяльності, але й від макроекономічної ситуації в країні. Втім, до головних чинників, які знижують ефективність діяльності ДМС України в сучасних умовах належать: податкові пільги; проблеми в організації митних процедур; послаблення співпраці митної служби з іншими органами фінансового контролю та ін.

14. Важливим чинником вдосконалення державного фінансового контролю на всіх рівнях бюджетної системи, підвищення ефективності і якості контрольних заходів повинна стати побудова та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю [275].

Необхідною умовою підвищення ефективності державного контролю є скоординована і упорядкована діяльність зазначених організацій у здійсненні контрольних функцій, уникнення дублювання за тими напрямками контролю, які входять у компетенцію кількох організацій.

Проблема організації та координації діяльності фінансового контролю найважливіша в цілісній системі державного фінансового контролю. Важливість координації діяльності та взаємодії контролюючих органів важко

переоцінити [158]. Така координація необхідна як для забезпечення системності контролю, так і для організаційного впорядкування контрольної діяльності загалом та роботи окремих ланок системи фінансового контролю зокрема.

15. З’ясовано, що закони України «Про Рахункову палату», «Про основні засади державного фінансового контролю», «Про державну податкову службу в Україні» містять статті про взаємодію з іншими державними контролюючими органами. Але виконання цих законодавчих положень потребує розробки конкретного механізму здійснення координації їх дій, а також закріплення цього механізму у відповідних положеннях, інструкціях. Запровадження чітких процедур по взаємодії контролюючих органів необхідне як для підвищення результативності і ефективності контролю, так і для впорядкування перевірок і недопущення необґрунтованого втручання в діяльність господарюючих суб'єктів з боку контролюючих органів [210].

16. Утвердженню нових методологічних та організаційних засад фінансового контролю сприяє широке впровадження сучасних інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю. Формування бази даних за результатом перевірок у реальному режимі часу, кваліфікована інтерпретація змін, відхилень та порушень незалежними експертами, оцінка вигод і втрат з позицій глобальних критеріїв національних інтересів є технологічно можливими й доцільними, якщо вони підкріплені політичною волею. Проте теперішня конфіденційність економічної інформації набула загрозливих розмірів і відгороджує значну частину прагматичних фахівців від суспільного життя. Через це стала менш результативною суспільна протидія корумпованості в контролюючих органах.

Використання всіма суб'єктами державного фінансового контролю у своїй діяльності єдиних базових принципів і основних процедур, як показує світовий досвід, сприятиме підвищенню якості контрольних заходів, більш повному охопленню ними фінансових операцій [143].

17. На сучасному етапі розвитку України можна констатувати, що цілісна система державного фінансового контролю в нашій державі ще не склалася, хоча її основні елементи вже функціонують. Проте вони діють розрізнено, нескоординовано, за умов недосконалої і часом суперечливої нормативно–правової бази, яка регламентує їх діяльність [143].

Функціонування великої кількості суб'єктів державного фінансового контролю (в основному залежних від виконавчих органів влади), без визначення чітких сфер контролю та відсутності можливостей для реалізації результатів контролю, часто з паралельними повноваженнями, які дублюються, знижує ефективність та результативність усієї системи державного управління та фінансового контролю. Приведення державного фінансового контролю та аудиту використання державних коштів до міжнародних стандартів ДФК дасть можливість удосконалити керованість бюджетними процесом на державному та регіональному рівнях.

Відсутність єдиної інформаційної та методологічної бази контролю знижує ефективність роботи контролюючих органів. З метою вирішення цієї проблеми запропоновано створити єдину інформаційну базу, узгодити і удосконалити законодавство, відпрацювати методику проведення перевірок.

18. Дієвий державний фінансовий контроль не лише вказує на відхилення від норм, а здатний забезпечити запобігання незаконному та неефективному використанню фінансових ресурсів держави. Проблема в тому, що фінансовий контроль в Україні до цього часу не має системного характеру і не забезпечує виконання тих завдань, які повинен виконувати як на макро–, так і на мікрорівні.

Сучасні фінансові відносини потребують високопрофесійного управління з боку державних та місцевих органів влади, які мають забезпечувати ефективне, результативне і прозоре управління державними фінансами. За таких умов необхідний ефективний фінансовий контроль як важлива ланка системи управління національною економікою [261].

На жаль, і досі поширене нецільове використання державних фінансових ресурсів, що свідчить про недостатню ефективність існуючої системи фінансового контролю, зокрема зовнішнього фінансового контролю, що не залежить від виконавчої влади і здійснюється стороннім органом, уповноваженим на проведення компетентних дій у сфері перевірки стану додержання фінансової дисципліни окремими учасниками фінансових відносин, та у процесі якого беруть участь органи як загальної, так і спеціальної компетенції у сфері фінансових відносин. Проблеми ефективності витрат державних коштів і здійснення зовнішнього фінансового контролю діяльності виконавчої влади досить актуальні для України. Адже нині від рівня якості прийнятих законодавчих актів, пов'язаних із витрачанням бюджетних коштів і використанням державної власності, ефективності їх застосування на практиці виконавчою владою залежить ступінь досягнення поставлених цілей соціально–економічного розвитку країни.

19. Ліквідацією «аналітичного дисбалансу» між двома основними гілками державної влади потрібно проводити паралельно з реформою державного бюджету і прийняттям Концепції про єдину систему державного фінансового контролю, нових законів України «Про державний фінансовий контроль», «Про Рахункову палату України» і «Про Головне контрольно–ревізійне управління уряду України». Установлення нових часових параметрів, нових процедур і нової організації розробки бюджету підвищить «попит» на аналітичні дослідження в в законодавчій ланці. Завданням бюджетної реформи мають стати комплексний розгляд державного бюджету, встановлення «національних пріоритетів», оцінка альтернативних варіантів бюджетних рішень, аналіз довгострокових наслідків урядових програм і напрямів дій, оцінка технології, що забезпечує парламент інформацією про довгострокові наслідки законодавчих рішень у галузі впровадження нової техніки і технології тощо [143].

20. Найголовнішою проблемою органів фінансового контролю є та, коли вони фіксують допущені порушення, тоді як їх потрібно передбачати і запобігати їм. Зміну парадигми контролю можна охарактеризувати як перехід

від контролю статистичного і апостеріорного до здійснення контролю переважно динамічного і апріорного, а також якщо Рахункова палата займатиметься лише статистичною звітністю, то уподібниться органам внутрішнього фінансового контролю, але ж у них інша мета діяльності. Мета незалежного контрольного органу спеціальної конституційної компетенції – Рахункової палати України – не в контролі за діяльністю конкретних бюджетоотримувачів, а в контролі бюджету. В цілому принципова різниця, яка проявляється у методах і формах роботи. Звичайно, перехід до нових методів роботи – процес довготривалий і тяжкий, нове завжди піддається критиці. Перше, що нам необхідно зробити, це на ранній стадії формування бюджету налагодити механізм, який давав би нам змогу прогнозувати насамперед доходи. Це, до речі, одне із положень Лімської декларації (основного міжнародного нормативного документа у цій сфері державного фінансового контролю). Цей механізм давав би нам можливість виносити експертні висновки на всі проекти, які виконавча влада збирається здійснити [143].

Безумовно, обмеження державного контролю лише перевіркою законності і цільового використання бюджетних коштів зжило себе. Уявляється, що державний контроль має контролювати не лише норму, а й крайні межі, за якими настають необоротні наслідки в розвитку суспільства і головне в діяльності державного контролю – визначення критичних меж стійкості системо утворюючих інститутів суспільства: бюджету, безпеки, інформаційних ресурсів, екології, здійснення моніторингу поточного стану основоположних інститутів відносно виявлених критичних меж стійкості. Саме у цьому полягає різниця між державним контролем і контролем, здійснюваним такими органами, як наприклад, контрольно–ревізійні управління міністерств і відомств, фіскальні, наглядові структури вбудовані в систему управління конкретних відомств і завжди будуть керуватися відомчими принципами [143].

Отже, можна зазначити ще одну перевагу Рахункової палати: це позавідомчий орган. У своїй діяльності, на відміну від відомчих структур, палата повинна керуватися іншою логікою. Державний контроль може

визнаватися таким тільки в тому разі, якщо він організує свою діяльність спираючись на національні інтереси як на принципові критерії [143].

Аргументовано, що необхідність посилення контролю взагалі й фінансового зокрема зумовлюється також тим, що вітчизняна економіка розвивається в умовах постійного дефіциту фінансових ресурсів, зростання державного боргу, тож ефективне управління використання останніх не можливе без відповідного контролю.

21. Встановлено, що в Україні законодавчо ніде не закріплено та не розтлумачено поняття державного фінансово–економічного контролю. Тоді, як в нормативних документах EUROSAI і INTOSAI це поняття тлумачиться як контроль за формуванням, використанням та відтворенням національного надбання. Об'єктом державного контролю виступає не тільки бюджетно–податкова сфера та бюджетний процес, але і вся фінансово–господарська діяльність суб'єктів ринкових відносин. Не дарма у Лімській декларації INTOSAI відмічається, що керування державними фінансами , не залежно від того, відображенні вони в національному бюджеті чи ні, повинно бути об'єктом контролю. Контроль реалізується в різних напрямках, але від імені та в інтересах держави.

Ці концептуальні положення повинні знайти відображення в єдиній концепції розвитку органів зовнішнього та внутрішнього державного фінансово–економічного контролю, який передбачає необхідність прийняття відповідного сучасним міжнародним стандартам та постулатам закону «Про державний фінансово–економічний контроль ».

Даний документ покликаний забезпечити: формування комплексної системи законодавчих та нормативно–правових актів державного фінансово–економічного контролю; «управління в правах» норм державного контролю з нормами інших галузей права (фінансового, адміністративного, економічного), що повинно підвищити статус органів контролю [226].

У законі повинно бути регламентовані: суть, значення, функції, цілі і завдання, елементи системи державного фінансово–економічного контролю;

принципи, вимоги, критерії ефективності фінансово–економічного контролю; види фінансово–економічного контролю в розрізі його класифікаційних ознак: типи, форми, методи (прийоми, способи та засоби його реалізації) і т. п. [226]; суб'єкти, об'єкти, предмет держконтролю (розгорнутий опис); органи фінансово–економічного контролю, їх структура, взаємовідносини, основ.

У законі «Про державний фінансово–економічний контроль » всі органи цього контролю цілеспрямовано законодавчо розмежовують на органи загальної компетенції, галузевої, міжгалузевої та спеціальної компетенції.

При розробці базового закону необхідно врахувати теоретичні основи держконтролю, нові управлінські технології, сучасний стан держапарату управління, реінженіринга та інформаційні технології.

22. Рахункова палата має стати провідним дієвим та ефективним інститутом парламентського контролю у сфері публічних фінансів і не тільки. Ухвалення нової редакції закону про Рахункову палату передбачено Коаліційною угодою та іншими стратегічними програмними документами щодо здійснення структурних реформ у сфері державного управління і державних фінансів.

Результати дисертаційної роботи в узагальненому вигляді спрямовані на формування стратегічних векторів розвитку й реформування державного фінансового контролю в Україні та напрямів підвищення ефективності здійснення державного фінансового контролю в Україні, і вирішення важливого завдання щодо розвитку організаційних засад функціонування системи державного фінансового контролю в Україні та науково–методичного інструментарію оцінювання ефективності володіння, розпорядження та користування державними фінансовими ресурсами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдуллаев А.И. Повышать эффективность ведомственного контроля / А.И. Абдуллаев // Бухгалтерский учет. – 1985. – №12. – С. 26–27.

2. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс; [пер. с англ.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.

3. Алексеєнко О.В. Фінансовий контроль у Збройних Силах України. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // О.В. Алексеєнко. – К.: 2009.

4. Андреев В.Д. Практический аудит: [справочное пособие] / В.Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.

5. Андрюшин С. Общегосударственный финансовый контроль: проблемы организации / С. Андрюшин, А. Дадашев // экономист. – 2006. – № 6. – С. 64–71.

6. Анісімов А.Є. Інтеграція України до світового ринку капіталу в умовах глобалізації. Дис. канд.екон.наук: 08.05.01. // А.Є. Анісімов. – Донецьк: 2006.

7. Аристотель. Политика / Аристотель; [пер. Жебелева]. – М., 1911. – 292 с.

8. Артим І.І. Оцінка ефективності управління в органах державної виконавчої влади (на прикладі районних державних адміністрацій). Дис. канд.наук з держ.управління: 25.00.02. // І.І. Артим. – Львів: 2004.

9. Аудиторские стандарти ИНТОСАИ для госконтроля // Контроллинг. – 1991. – №3.–С. 70–95.

10. Аудит адміністративної діяльності: теорія та практика. – Українська академія державного управління при Президентові України – Центр досліджень адміністративної реформи / Шведське національне бюро аудиту. К.: 1999. 250 с.

11. Аудит / [Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш]; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М., 1997. – 542 с.

12. Атабиев А.Х. Государственная собственность: механизм обеспечения эффективного использования. Дис. ... д–ра экон. наук : 08.00.01, 08.00.10 . // Атабиев А.Х. – М.: РГБ, 2005. – [Электронный ресурс]. – Режим

доступа: http://diss.rsl.ги/diss/05/0598/050598007.pdf.

13. Березан А.Д. Работа прокурора по общему надзору. Вопросы общей методики / А.Д. Березан, В.Г. Мелкунов. – М., 1974.

14. Базась М.Ф. Методика і організація фінансового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М.Ф. Базась. – К.: КНТЕУ, 1999. – 18с.

15. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М.: Изд–во “Бухгалтерский учет”, 2002. – 160 с.

16. Баигкайкина Н.А. Формирование консолидированной системы государственного финансового контроля. Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 .– М.: РГБ, 2005. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://diss.rsl.ги/diss/05/0402/050402006.pdf.

17. Барановський О.І. Фінансова безпека в Україні (методологія оцінки та механізми забезпечення). Дис. д.екон.наук: 08.04.01. // О.І.Барановський. – К.: 2000.

18. Бардаш С.В. Методологія і організація системи економічного превентивного контролю в Україні. Дис. д.екон.наук: 08.00.09. // С.В.Бардаш. – К.: 2010.

19. Барабаш Н.С. Удосконалення системи державного фінансового контролю / Н.С. Барабаш, М.О. Никонович // Фінансовий контроль. – 2005. – № 3 (26). – С. 44–47.

20. Барановська В.Г. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю. – Черкаси, 2002. – С. 62–64.

21. Барановський О.І. Фінансова безпека держави / О.І. Барановський // Фінанси України. – 1996. – № 11. – С. 19–34.

22. Басанцов І.В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / І. В. Басанцов. – Ірпінь, 2008.

23. Безтелесна Л.І. Управління людським розвитком та його фінансове забезпечення в умовах постіндустріального суспільства. Дис. д.екон.наук: 08.00.07. // Л.І.Безтелесна. – Львів: 2011.

24. Белобжецкий И.А. Финансово–хозяйственный контроль в управлении экономикой / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1979. – 160 с.

25. Белобжецкий И.А. Финансово–хозяйственный контроль в управлении экономикой / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1985.

26. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый финансовый механизм / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 256 с.

27. Белобжецкий И.А. Новый этап в развитии теории и практики финансового контроля /И.А. Белобжецкий //Финансы СССР.– 983.– № 1. – С. 54–58.

28. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях / Н.Г. Белов. – М.: Статистика, 1976. – 360 с.

29. Белов Н.Г. Ревизия и контроль в сельскохозяйственных предприятиях / Н.Г. Белов, С.И. Герич. – М.: Колос, 1970. – 288 с.

30. Белуха Н.Т. Теория финансово–хозяйственного контроля и аудита: [учебник] / Н.Т. Белуха. – К.: Высшая школа, 1990. – 279 с.

31. Белуха Н. Стандарты государственного финансового контроля // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – №11. – С.45–48.

32. Белуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2005. – 888 с.

33. Білуха М. Т. Курс аудиту. – К.: Вищі школа – «Знання», 1998. – 573 с.

34. Білуха М. Функції фінансово–господарського контролю й аудиту у формуванні ринкових відносин / М. Білуха, Л. Зайцев // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 9. – С. 6–10.

35. Білуха М.Т. Теорія фінансово–господарського контролю і аудиту / М.Т. Білуха. – К.: Вища школа, 1994. – 364 с.

36. Білуха М.Т. Теорія фінансово–господарського контролю і аудиту:

[підручник] / М.Т. Білуха. – К.: ПП «Влад і Влада», 1996. – 320 с.

37. Білуха М.Т. Зайцев Л. Функції фінансово–господарського контролю й аудиту у формуванні ринкових відносин // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №9. – С. 8–9.

38. Бойко С.В. Українська наукова школа державних фінансів: історична ретроспектива та сучасні реалії. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // С.В.Бойко. – К.: 2012.

39. Бондар Ю.А. Внутрішній аудит в органах Пенсійного фонду України. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // Ю.А.Бондар. – Кіровоград: 2011.

40. Большакова О.Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності / О.Ю. Большакова, Г.О. Кравченко // Фінансовий контроль. – 2004. – № 2 (19). – С. 44–48.

41. Бородін О. Нормативи аудиту: недоліки і шляхи удосконалення //Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – №10. – С. 43–50.

42. Борьян Б.А. Государственный контроль в Союзе ССР и Западной Европе. – М., 1928.

43. Брєхов С.С. Державний фінансовий контрольза сплатою податку на прибуток підприємств в Україні. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // С.С.Брєхов. – Ірпінь: 2010.

44. Бугай Т.В. Інституційне забезпечення бюджетного процесу в Україні. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // Т.В.Бугай. – Чернігів: 2014.

45. Бурцев В. О проблемах реформирования государственного финансового контроля / В. Бурцев // Аудитор. – 2000. – № 3. – С. 25–31.

46. Бурцев В. О системе государственного, аудиторского и внутреннего финансового контролю организаций / В. Бурцев // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2000.– № 7. – С. 42–44.

47. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления / В.В. Бурцев // Управление финансами предприятия. – 2003. – № 4. – С. 35–49.

48. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М: «Экзамен», 2000. – 320 с.

49. Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев // Аудит и финансовый анализ. – 2004. – № 1.

50. Бутинець Ф.Ф. Аудит: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – [2–е вид., перероб. та доп.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.

51. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 224 с.

52. Бутинець Ф.Ф. Контроль та ревізія / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

53. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: підручник; за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – [3–е вид., доп. і перероб.] / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.

54. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку [3–е вид., доп. і перероб.] / Ф.Ф. Бутинець, С.М. Лайчук, О.В. Олійник. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 592 с.

55. Бутко А. Д. Внутрішній фінансовий контролю у системі фінансового контролю держави / А. Д. Бутко, Б. М. Марченко / Фінанси України. – 2003. – С.127–136.

56. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: підручник / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [3–е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.

57. Большакова О. Ю. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності / О. Ю. Большакова, Г. О. Кравченко // Фінансовий контроль. – 2004. – № 2 (19). – С. 44–48.

58. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. № 2542 // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 37–38 (21.09.2001).

59. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi.

60. Бюджетний .менеджмент /Авт. код.: В. М. Федосов, В, М. Опарін, Л.М. Сафонова та ін. – К.: КНЕУ. – 2004. – 864 с.

61. Бычкова С.М. Сущность мошеннических действий и роль аудитора в их выявлении / С.М. Бычкова, О.Н. Филатова // Аудитор – 2003. – № 1. – С. 18–28.

62. Вайнштейн Э.Г. Ревизия и контроль в банках / Э.Г. Вайнштейн. – М.: Высшая школа, 1974. – 336 с.

63. Васанцев І. В. Система фінансового контролю в Україні / І. В. Васанцев // Фінанси України. – 2005. – № 11. – 132–139.

64. Василик О. Д. Теорія фінансів: підручник / О. Д. Василик. – К.: НІОС, 2002. – 345 с.

65. Васильева М. В. Совершенствовать финансовый контроль // М. В. Васильева // Финансы СССР. – 1988. – № 5. – С. 35–39.

66. Васильева М. В. Государственный финансовый контроль в управлении регионом [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cis2000.ru/publish/book/book_76/intro.html.

67. Васильчук О. Достовірно… з глибини віків, або віхи становлення державного контролю в Російській імперії / Васильчук О. // Фінансовий контроль. – 2004. – №1 (18). – С. 42.

68. Васюта–Беркут О.І. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / О.І. Васюта–Беркут, Г.Ф. Шепітко, Н.О. Ромашевська. – К.: МАУП, 2001 – 176 с.

69. Вербило Є. Державна контрольно–ревізійна служба України: сторінки історії / Є. Вербило, О. Левандовський, Н. Суліковський. – К.: Дія, 2001. – 219 с.

70. Вейцман Н.Р. Бухгалтер – государственный контролер / Н.Р. Вейцман. – М.: Госфиниздат, 1962. – 40 с.

71. Виговська Н. Г. Аналіз сучасного стану фінансового контролю в Україні / Н. Г. Виговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – № 2 (24). – С. 232–

236.

72. Виговська Н. Г. Аналіз розвитку ідей господарського контролю в докторських дисертаціях попередників / Н. Г. Виговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ. – 2007. – № 3 (41). – С. 5–15.

73. Виговська Н.Г. Взаємодія внутрішнього та зовнішнього аудитора в контексті їх незалежності / Н.Г. Виговська // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: матеріали Сьомої Всеукраїнської наукової конференції (лютий, 2009 р.) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 42–43.

74. Виговська Н. Г. Визначення меж господарського контролю в умовах глобалізації економіки / Н. Г. Виговська, Г. М. Виговський // Міжнародний збірник наукових праць: Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 2 (5). –). – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С.27–39.

75. Виговська Н.Г., Виговський Г.М. Транснаціональні корпорації як суб’єкт глобального контролю / Н.Г. Виговська, Г.М. Виговський // Міжнародний збірник наукових праць: Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 3 (6). – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 52–61.

76. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

77. Виговська Н. Г. Господарський контроль: інформаційний аспект / Н. Г. Виговська // Галицький економічний вісник. – 2007. – № 3(14). – С. 134–142.

78. Виговська Н. Г. Господарський контроль: системний підхід / Н. Г. Виговська // Вісник Житомирського інженерно–технологічного інституту: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – № 1 (23). – С. 72–76.

79. Виговська Н. Г. Господарський, фінансово–господарський та

економічний контроль: узгодження термінології / Н. Г. Виговська // Статистика України. – 2008. – № 4. – С. 21–26.

80. Выговская Н. Г. Государственный финансовый контроль в условиях глобализации // Современный учет и контроль: подготовка кадров, проблемы теории и методики: монография / [Ф. Ф. Бутынец, О. В. Олейник, Н. А. Остапюк и др.]; ответств. ред. Ф.Ф.Бутынец. – Житомир: ЖГТУ, 2006. – 396 с.

81. Виговська Н.Г., Грицишен Д.О. Шахрайство з фінансовими ресурсами: порядок побудови, перевірки та доведення ревізійних версій / Н.Г. Виговська, Д.О. Грицишен // Міжнародний збірник наукових праць: Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 1 (4). – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 251–260.

82. Виговська Н. Г. Державний контроль на етапі формування глобальної господарської системи / Н. Г. Виговська // Міжнародний збірник наукових праць: Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – Вип. 3. – С. 184–190.

83. Виговська Н.Г. Державний фінансовий контроль в командно–адміністративній та ринковій економіці: порівняльний аспект / Н.Г. Виговська // Міжнародний збірник наукових праць: Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Випуск 2(11). – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 56–64.

84. Виговська Н.Г. Ефективність господарського контролю / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету : Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ. – 2004. – №3 (29). – С. 37–44.

85. Виговська Н. Г. Зарубіжний досвід формування органів фінансового контролю / Н. Г. Виговська // Вісник Житомирського інженерно–технологічного інституту: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – № 16. – С. 26–31.

86. Виговська Н.Г. Ідентифікація об’єктів контролю в різних господарських системах / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ.– 2007. –

№1 (39). – С.35–43.

87. Виговська Н. Г. Класифікація методів контролю / Н. Г. Виговська // Аудит: міжнародний досвід та національні особливості: матеріали III Міжнародної наукової конференції (Житомир, травень 2004 р) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – С. 34–41.

88. Виговська Н. Г. Класифікація суб'єктів фінансового контролю / Наталія Георгіївна Виговська // Науково–практичний журнал: Регіональні перспективи. – Полтава: Асоціація "Перспектива", 2003. – № 2–3 (27–28). – С. 92–93.

89. Виговська Н.Г. Класифікація фінансового контролю в економічній літературі: критична оцінка / Н.Г. Виговська // Вестник Национального технического университета «Харьковский политехнический институт». – Часть 2. –Вып. 24. – Харків: ХПІ, 2001. – С. 208–210.

90. Виговська Н. Г. Концепція державного фінансового контролю в Україні: методологічне забезпечення / Н. Г. Виговська // Фінансовий контроль в Україні: напрямки трансформації: матеріали Всеукраїнської наукової конференції / Міністерство освіти і науки України, Терноп. держ. техн. ун–т ім. І. Пулюя (Тернопіль, 22–24 квіт. 2007 р.). – Галицький економічний вісник. – № 3 (14). – 2007. – С. 173–178.

91. Выговская Н. Г. Концепция развития финансового контроля в Украине: необходимость формирования / Бухгалтерский учет, анализ и контроль: теория, методология, организация: монография//Ф.Ф.Бутынец, Н.М.Малюга, С.Ф.Легенчук и др.]; ответств. ред. Ф.Ф. Бутынец. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – С. 322–345.

92. Виговська Н. Г. Контрольні функції держави в умовах глобалізації економіки / Н.Г. Виговська // Наукові праці НДФІ. – 2008. – Вип.3(44). – С.100–107.

93. Виговська Н. Г. Методологічне забезпечення концепції державного контролю в Україні / Н. Г. Виговська // Міжнародний збірник наукових праць:

Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Вип. 1 (7). – Житомир: ЖДТУ, 2007. – С. 43–50.

94. Виговська Н. Г. Методологія господарського контролю / Н. Г. Виговська // Облік і фінанси АПК. – К: ІАЕ УААН. – 2005. – № 12. – С. 128–134.

95. Виговська Н. Г. Наукові підходи до організації системи державного контролю в Україні / Н. Г. Виговська // Якість економічного розвитку: глобальні та локальні аспекти: матеріали Першої міжнародної науково–практичної конференції (24–25 травня 2007 р.) / Міністерство освіти і науки України, Придніпр. держав. акад. будівн. та архітект. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2007. – С. 9–11.

96. Виговська Н. Г. Обґрунтування та вимоги до Концепції державного фінансового контролю / Н. Г. Виговська // Галицький економічний вісник. – 2008. – № 5 (20). – С. 172–177.

97. Виговська Н. Г. Модернізація системи фінансового контролю в Україні / Н. Г. Виговська, О. М. Петрук // Фінанси України. – 2009. – № 8. – С. 118–124.

98. Выговская Н.Г. Организационнное обеспечение внутрихозяйственного конроля // Н.Г. Выговская // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции (Житомир–Краматорськ, 19–20 травня 2005 р.) / [Коллектив авторов: Ф.Ф. Бутынец, Г.Г. Кирейцев, Н.М. Малюга, В.Н. Жук и др.]; ответств. ред. Ф.Ф.Бутынец. – Житомир–Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. – С. 318–338

99. Виговська Н.Г. Організація контролю: теоретичні основи / Н.Г. Виговська // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: матеріали ІІІ Всеукраїнської наукової конференції (Житомир, лютий 2005 р.) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – С. 94–96.

100. Виговська Н. Г. Роль і значення фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського інженерно–

технологічного інституту: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – № 18. – С. 178–182.

101. Виговська Н.Г., Петрук О.М. Модернізація системи фінансового контролю в Україні / Н.Г. Виговська, О.М. Петрук // Фінанси України. – 2009. – №8. – С. 118–124.

102. Виговська Н.Г. Розробка критеріїв та показників ефективності господарського контролю / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ. – 2007. – №2 (40). – С. 15–24.

103. Виговська Н.Г. Розширення меж державного фінансового контролю в умовах глобалізації / Н.Г. Виговська // Сучасні проблеми фінансово–господарського контролю: матеріали Другої Всеукраїнська науково–практична конференція (Кривий Ріг, 21 листопада 2008 р.) / Міністерство освіти і науки України, ГоловКРУ України, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана. – Кривий Ріг: РЕІ КНЕУ, 2008. – С. 30–32.

104. Виговська Н.Г. Роль і значення фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського інженерно–технологічного інституту: Економічні науки. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – № 18. – С. 178–182.

105. Виговська Н.Г. Соціальна справедливість контролю в капіталістичному та соціалістичному суспільстві: порівняльна характеристика / Н.Г. Виговська // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип.10, ч. ІІ. – Кіровоград: КНТУ, 2006. – С. 29–34.

106. Виговська Н.Г. Соціальний контроль в контексті нової інституціональної теорії / Н.Г. Виговська // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: матеріали Шостої Всеукраїнської наукової конференції (лютий, 2008 р.) / Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – с.122–123.

107. Виговська Н.Г. Суб'єкти державного фінансового контролю: критична оцінка діючого законодавства / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ. – 2003. – № 3 (25). – С. 273–285.

108. Виговська Н.Г. Суб'єкти фінансового контролю в Україні: проблеми координації / Н.Г. Виговська // Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения: материали Всеукраинской научно–методической конференции (Севастополь, 6–8 мая 2003 г.) / Министерство образования и науки Украины, Севаст. нац. техн. ун–т. – Севастополь: СНТУ, 2003. – С. 25–26.

109. Вознесенский Э.А. Проблемы учебной литературы по курсу "Ревизия и контроль" / Э.А. Вознесенский // Бухгалтерський учт. – 1974. – №10. – С.68–70.

110. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Э. А. Вознесенский – М.: Юридическая литература, 1973. – 134 с.

111. Волобуев В. Бюджет и макроэкономическая политика Б. Клинтона / В.Волобуев // МЭ и МО. – 1997. – № 5. – С. 23–34.

112. Воровский А. В. Финансовый контроль как элемент управления экономикой / А. В. Воровский // Финансы СССР. – 1989. – № 10. – С. 45–47.

113. Воронин Ю. М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики / Ю. М. Воронин. – М.: Финансовый контроль, 2005. – С. 51.

114. Воронова Л.К. Финансовое право / Л.К. Воронова, Н.Н. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2003. – С. 12.

115. Гай-Нижник П. Фінансова політика уряду Української Держави Гетьмана Павла Скоропадського (29 квітня – 14 грудня 1918 р.). / П. Гай-Нижник / К.: Цифра-друк, 2004. – 430 с..

116. Гай-Нижник П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української Держави, УРСР (1917-1930 рр.). / П. Гай-Нижник / К.: Цифра-друк, 2006. – 303 с..

117. Гайдуцкий П.И. Контроль и ревизия деятельности

межхозяйственных предприятий и организаций / П.И. Гайдуцкий, П.Т. Саблук, Л.С. Шатковская – М.: “Агропромиздат”, 1986. – 142 с.

118. Геец В.М. Трансформационное переобразование в Украине: переосмысливая тенденции и думая о будущем / В.М. Геец // Общество и экономика. – 2006. –№ 3. – С. 23–53.

119. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан. – К.: НВП “АВТ”, 2004. – 424 с.

120. Голуб В.Ф. Управління каналами збуту банківських продуктів на роздрібному ринку. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // В.Ф. Голуб. – К.: 2008.

121. Государственный бюджет СССР. – М.: Финансы, 1968. – 296 с.

122. Гніденко Н.А. Розробка стандартів внутрішнього аудиту // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічних наук, випуск 16. / Н.А. Гніденко – Львів: ЛКА, 2004. – С. 166–170.

123. Государственный финансовый контроль: учебник [для высш. учеб. заведений] / С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О.Шохин, В.А. Жуков. –СПб: Питер, 2004.–557 с.

124. Головань М.М. Державний фінансовий контроль і його реформування / М.М. Головань // Фінанси України. – 2003. – № 9 – С. 133–140.

125. Голобородько А.Н. Общественный контроль над производством и ракспределением при социализме / А.Н. Голобородько. – К.: Изд–во Киевского ун–та, 1973. – 295 с.

126. Горбач Л.М. Міжнародні економічні відносини: підручник. / Л.М. Горбач, О.В. Плотніков – К.: КНЕУ. – 2003. – 948 с.

127. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М.: Юрид. лит., 1987. – 176 с.

128. Городецький А. Формирования единой системы государственного финансового контроля / А. Городецький, А. Морукова // Вопросы экономики. – 2004. – № 1. – С. 86.

129. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436–IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 11 (28.03.2003).

130. Государственные финансы: учеб.пособие [для студентов экон.вузов и фак.] / В.М. Федосов, Л.Д. Буряк и др., под ред. В.М. Федосова, С.Я. Огородника. – К.: Лыбидь, 1991. – 276 с.

131. Грачева Е.Ю. Финансовый контроль: учеб. пособ. / Е.Ю. Грачева, П.П. Толстопятенко, Е.А. Рыжкова. – М.: Изд. дом "Камерон", 2004. – С.272.

132. Грицюк І.В. Фінансовий контроль формування і використання коштів місцевих бюджетів. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // І.В. Грицюк. – Чернівці: 2010.

133. Гупаловська М. Б. Вплив дефініції «принцип» на якість бюджетного контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rusnauka.com.

134. Гулько В.В. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні в контексті євроінтеграційних процесів. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // В.В. Гулько. – К.: 2012.

135. Гупаловська М.Б. Бюджетний контроль в умовах ринкової екноміки України. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // М.Б. Гупаловська. – Тернопіль: 2012.

136. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 тт. Т.4. [упоряд. В. Даль]. –: H–V: Оформл. "Диамант", 1996. – 688 с.

137. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль в СССР и пути его совершенствования / Ю.А. Данилевский. – М.:Финансы и статистика, 1989. – С. 16.

138. Даниленко Н.И. Организация эффективного контроля в системе казначейского исполнения федерального бюджета. Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12, 08.00.10. // Даниленко Н.И. – Екатеринбург: РГБ, 2005.

139. Дейнеко Є.В. Внутрішній контроль в умовах реформування системи державного фінансового контролю в Україні. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // Є.В. Дейнеко. – Харків: 2014.

140. Декларація про припинення існування СРСР як держави і суб'єкта міжнародного права Ради Республік Верховної Ради СРСР від 26 грудня 1991 року.

141. Дем'янишин В.Г. Формування і реалізація бюджетної доктрини

України. Дис. д.екон.наук: 08.00.08. // В.Г. Дем'янишин. – Тернопіль: 2010.

142. Демків О. І. Новий методичний підхід до розподілу міжбюджетних трансфертів на основі формульного підходу / О. І. Демків /7 Регіональна економіка. –2006. – № 1. – С. 148–154.

143. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово–економічні аспекти). Дис. д.наук з держ.управління: 25.00.02. // О.В. Дмитренко. – К.: 2010.

144. Державне управління в Україні: централізація і децентралізація : моногр. /Відп. ред. проф. Н. Нижник. – К.: Вид–во УАДУ. 1997. – 448 с.

145. Державний аудит в системі фінансового контролю. З виступу президента Міжнародного інституту фінансів В.І. Кравченка // Фінансовий контроль. – 2005. – №2 (25). – С. 3–11.

146. Державний фінансовий контроль: навч.–метод. посіб. / [Н.С. Вітвицька, І.Ю. Чумакова, М.М. Коцупатрий, М.Т. Сенченко]. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.

147. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм. ЄфименкоТ.І., Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін. – К.: НДФІ, 2004. –320 с.

148. Дерій В.А. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств / В.А. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - № 2. – С. 48-56.

149. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навч. посібник / Л.В. Дікань. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 245с.

150. Дмитренко Є.С. Фінансовий контроль / Є.С. Дмитренко // Великий енциклопедичний юридичний словник. – К.: Юрид. думка, 2007. – С. 942.

151. Дорош В.Ю. Фінансовий механізм регулювання міжбюджетних відносин в Україні. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // В.Ю. Дорош. – Львів: 2010.

152. Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04./ Н.І. Дорош. – К., 2004. – 38 с.

153. Дорош Н.І. Національні нормативи аудиту як інструмент

регулювання якості аудиторських послуг//Вісник Київського університету імені Тараса Шевченка. Економіка. Випуск 53. – К.: ВПЦ «Київський університет», 2001. – с. 25–32.

154. Драгун Л. Основні напрями розвитку функцій аудиту / Л. Драгун, О. Вініченко // Бухгалтерськийй облік і аудит. – 2003. – №3. – С. 59–62.

155. Дрозд І.К. Система фінансово–економічного контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04./ І.К. Дрозд. – К., 2006. – 33 с.

156. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: навч. посібник / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук – К.: ТОВ "Імекс–ЛТД", 2007. – 304 с.

157. Дрозд І. К. Мета та концептуальні засади аудиту ефективності бюджетних коштів в Україні / ї. К. Дрозд // Вісник Київ. нац. ун–ту ім. Т, Шевченка. Серія: економіка. – 2005. – Вип. 78. – С. 55–57.

158. Дрозд І.К. Концептуальні засади ефективності фінансового контролю економічних систем // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – Тернопіль: Підручники і посібники. – 2003. – Вип.. 7. – С. 83–90.

159. Дрозд І.К. Запровадження аудиту ефективності бюджетних коштів під час здійснення державного контролю // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – 2003. – 4.2. Т.1. – С. 28–33.

160. Дубенко Н.В. Бухгалтерський облік і контроль грошових коштів та розрахунків на державних підприємствах Міністерства аграрної політики України. Дис. канд.екон.наук: 08.06.04. // Н.В. Дубенко. – К.: 2006.

161. Дундуков Г.С. Ревизия и контроль в торговле / Г.С. Дундуков, П.П. Богдашев. – М.: Экономика, 1965. – 356 с.

162. Дяченко Л.А. Управління підприємствами туристичної сфери. Дис. канд.екон.наук: 08.00.04. // Л.А. Дяченко. – К.: 2011.

163. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т. 1 / упоряд. С.В. Мочерний. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – 864с.

164. Економічна енциклопедія: У 3 т. Т. 1 / відп. ред. С.В. Мочерний та ін. – К.: Видав. центр "Академія".

165. Євтушенко Н.М. Бюджетна політика як складова економічного розвитку. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // Н.М. Євтушенко. – Переяслав–Хмельницький: 2011.

166. Есин С.О. Государственный финансовый контроль в Республике Беларусь (теоретические аспекты): [монографія] / С.О. Есин – МСН.: Акад.. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2006. – 171 с.

167. Євроінтеграційний розвиток фінансової системи України / За ред. І.Я. Чугунова. – К.: Акад. фін. упр. 2009. – 471 с.

168. Жила В.Г. Ревізія та аудит: навч. посібник / В.Г. Жила. – К.: МАУП, 1998. – 96с.

169. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль / В. А. Жуков, С.П. Опенышев. – М., 1999. — С. 319–320.

170. Жовніренко О.В. Фінансовий контроль діяльності сільськогосподарських підприємств. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // О.В. Жовніренко. – К.: 2011.

171. Государственный финансовый контроль: [учебник] / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. – СПб: Питер, 2004. — С. 468–472.

172. Загородній А.Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партін. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.

173. Загорський В. С. Бюджетно–податкова система; теорія і практика : моногр. /В. С. Загорський. – Ірпінь: Нац. акад. ДПС України» 2006. – 304 с.

174. Зайцев В.М. Удосконалення фінансового контролю в системі державного управління. Дис. канд.наук з держ.управління: 25.00.02. // В.М. Зайцев. – К.: 2009.

175. Закон СРСР «Про органи народного контролю в СРСР» від 09.12.1995

176. Закон України “Про постійні комісії Верховної Ради України” від 4 квітня 1995 року

177. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” від

04.12.90 р. № 509–XII у редакції Закону України від 24.12.93 р. № 3813–XII, зі змінами // Баланс. – 1999. – №15. – С. 21.

178. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” зі змінами від 21.12.2000 р. № 2181–III // Баланс. – 2001. – № 40. – С. 4.

179. Закон України “Про Рахункову палату України” від 11.07.96 № 315/96–ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу: htpp://www.ac– rada.gov.ua.

180. Закон о финансовом контроле от 1983 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ach.gov.ru.

181. Законодательные акты XVII века Русского государства второй половины XVI – первой половины XVII века. – Л.: 1986. – С.67–69.

182. Запатріна І. В. Бюджетна політика стимулювання економічного зростання та механізми її реалізації /І. В. Запатріна, Т. Б. Лебеда // Фінанси України, – 2006. – № 4. – С. 44–52.

183. Здирко Н.Г. Облік та контроль прямої державної підтримки фермерських господарств. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // Н.Г. Здирко. – К.: 2013.

184. Зима Ю.П. Облік і контроль державного фінансування сільськогосподарських підприємств. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // Ю.П. Зима. – Житомир: 2011.

185. Іванова І.М. Стан та перспективи розвитку муніципального фінансового контролю/І.М. Іванова// Фінанси України. – 2005. – №11. – С.140–147.

186. Іванова І.М. Реформування системи державного фінансового контролю / І.М. Іванова // Фінанси України. – 2005. – № 6. – С. 245.

187. Іващенко Л.А. Необхідність удосконалення контролю за впровадженням нових форм господарювання в Україні // Фінансовий контроль. – 2002. – №4. – С.29–30.

188. Іляшенко А.Х. Теорія та практика прогнозування та планування національної екнономіки України. Дис. д.екон.наук: 08.00.03. // А.Х. Іляшенко.

– Запоріжжя: 2013.

189. Избицкий Л.М. Ревизия и контроль в потребительской кооперации. / Л.М. Избицкий. – М.: “Экономика”, 1971. – 287 с.

190. Избицкий Л.М. Ревизия и контроль в потребительской кооперации: учеб. для кооперативных вузов / Л.М. Избицкий. – М.: “Экономика”, 1966. – 312 с.

191. Ирвин Д. Финансовый контроль; пер. с англ./ Под ред. И.И. Елисеевой. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.

192. Каленський Л.М. Контрольно–ревізійна служба – суб’єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності / Л.М. Каленський, І.Б. Стефанюк. – К.: Ін–т рег. досл. НАН України, 2001. – С.203.

193. Каленський М.М. Удосконалення фінансового контролю за витрачанням бюджетних коштів / М.М. Каленський // Фінанси України. – 2001. – №5. – С. 65–68.

194. Калінюк Н.В. Удосконалення системи управління місцевими фінансовими ресурсами. Дис. канд.наук з держ.управління: 25.00.04. // Н.В. Калінюк. – К.: 2005.

195. Калюга Є.В. Чинна система державного фінансового контролю та шляхи її реформування // Фінансовий контроль. – 2001. – №3. – С. 51–59.

196. Калюга Є.В. Реформування економічного контролю в Україні (теорія і практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04./ Є.В. Калюга. – К., 2002. – С.34

197. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 33. – С. 26–31.

198. Карлін М. 1, Фінанси зарубіжних країн / М. І. Карлін. – К,: Кондор, 2004. – 384 с.

199. Карлюкова Н.М. Державний фінансовий контроль в умовах формування демократичного суспільства // Бюджет та фінансовий контроль у державному управлінні. – Х., 2003. – С.28–30.

200. Карпухно И.А. Межбюджетные отношения в структуре государственных финансов. Дис. канд.екон.наук: 08.01.01. // И.А. Карпухно. – Донецк: 2004.

201. Катроша Л.В. Науково–методичне забезпечення розвитку фінансового контролю у сфері державних закупівель. Дис. д.екон.наук: 08.00.08. // Л.В. Катроша. – Суми: 2013.

202. Кашаев А.Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях / А.Н. Кашаев. – М.: Финансы, 1978. – 224 с.

203. Кваснюк Б. Є. Моделі соціально–економічного розвитку у перехідному суспільстві / Б. Є. Кваснюк, С І. Киреєв // Трансформація моделі економіки (ідеологія, протиріччя, перспективи); за ред. В. М. Гейця. – К– : Логос, 1999. 498 с.

204. Книга правителя области Шао. –М.,1993.–с.227.

205. Керівні принципи аудиту державних фінансів / Збірник базових документів INTOSAI. – Проект ПРООН із врядування «Доброчесність на практиці». – К., 2001 – С. 23.

206. Кириленко О. Актуальні проблеми реформування бюджетної системи України О. Кириленко // Світ фінансів. – 2006. – Вип. 4 (9). – С. 7–16.

207. Кириленко С.А. Внутрішній аудит і система внутрішнього контролю //Економіка, фінанси, право. – 2003. – Спецвипуск. – С. 12–13.

208. Кириленко О. П. Теорія і практика бюджетних інвестицій / О.П.Кириленко, Б. С. Малиняк. – Т.: Екон. думка, 2007. – 288 с.

209. Корнеєв В.В. Біхевіористські фінанси яке новий аспект реалізації фінансових відносин // Фінансовий механізм структурної модернізації економіки України: Монографія. – Ірпінь: Вид-во НУДПСУ, 2013. – С. 95-107.

210. Фінансовий ринок: підручник / М.А. Гапонюк, А.Є. Буряченко, Н.В. Дегтярьова, В.В. Корнеєв, В.А. Леонов; ред..: М.А. Гапонюк; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім.. В.Гетьмана». – Київ: КНЕУ, 2014. 419с. – укр.

211. Особливості розвитку фінансового сектора України: ризики і

можливості / В.В. Корнеєв, д.е.н., проф. // Науково-дослідний економічний інститут Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. – Матиеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 1-6 жовтня 2014 року) – Полтава, ПУЕТ, 2014. С.17-20.

212. Коваленко С.О. Формування доходів державного бюджету від операцій з капіталом. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // С.О. Коваленко. – К.: 2009.

213. Ковалюк О.М. Роль контролю у фінансовому механізмі економіки / О.М. Ковалюк // Фінанси України. – 2002. – №7. – С. 51–58.

214. Кожура Р.В. Аудит: Предпринимательство или юридический процесс (об одной профессиональной привилегии) / Р.В. Кожура // Аудиторские ведомости. – 1997. – № 11. – С. 33–38.

215. Козаев В.Р. Организация государственного финансового контроля и пути ее совершенствования в Российской Федерации. Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 .–М.: РГБ, 2006. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://diss.rsl.ги/diss/06/0077/060077028.pdf.

216. Козинський С.М. Державний фінансовий контроль у контексті реалізації політики економічного зростання // Бюджет та фінансовий контроль у державному управлінні. – Х., 2003. – С.30–33.

217. Козырин А.Н. Финансовое право / А.Н. Козырин; под ред. О.М. Горбуновой. – М.: Юрист, 1998.

218. Константинова Н.А. Совершенствование механизма государственного финансового контроля как инструмента устойчивого социально–экономического развития регионов. Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.01 .–М.: РГБ, 2006. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://diss.rsl.ru/diss/06/0078/060078006.pdf.

219. Конституція УРСР 20.04.1978 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua.

220. Конституція УРСР 1992 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua.

221. Конституція України: Закон України від 28 червня 1996 р. № 254 к./96 / Верховна Рада України // Офіційний вісник України. – 2004. – № 9.

222. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.05.2005 р. №158–р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: htpp://www.zakon.rada.gov.ua.

223. Коркоц О.М. Детінізація національної економіки в системі економічної безпеки України. Дис. канд.екон.наук: 08.00.03. // О.М. Коркоц. – Черкаси: 2013.

224. Корольова О.І. Облік і контроль витрат підприємств машинобудування. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // О.І Корольова. – К.: 2014.

225. Косова Т.Д. Інституціональна модель фінансування інвестиційного процесу. Дис. д.екон.наук: 08.04.01. // Т.Д. Косова. – Донецьк: 2005.

226. Косинський Р.В. Фінансовий контроль у системі державного управління господарськими процесами. Дис. канд. наук з держ управління: 25.00.02. // Р.В. Косинський. – К.: 2011.

227. Кравчук В.І. Вдосконалення організації внутрішнього контролю в діяльності підприємств поштового зв'язку. Дис. канд.екон.наук: 08.00.04. // В.І. Кравчук. – К.: 2012.

228. Крисоватий А.І. Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики. Дис. д.екон.наук: 08.04.01. // А.І. Крисоватий. – К.: 2006.

229. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів освіти. – К.: Каравела, Львів: Новий світ – 2002. – 504 с.

230. Кужель О. Формування паритетності інтересів /О. Кужель.– К. 2004. – 188 с.

231. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

232. Кузнецов А.Ю. Основы формирования российской системы финансового контроля деятельности хозяйствующего субгьекта. Дис. ... канд.

зкон. наук : 08.00.10 .–М.: РГБ, 2003. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://diss.rsl.ru/diss/03/0565/030565027.pdf.

233. Кукурудз О.М. Державний фінансовий контроль виокнання місцевих бюджетів. Дис. канд.екон.наук: 08.04.01. // О.М. Кукурудз. – К.: 2006.

234. Кулінська А.В. Фінансово–кредитний механізм державного управління невиробничою сферою (на прикладі туристичної галузі України). Дис. канд. наук з держ.управління: 25.00.02. // А.В. Кулінська. – Донецьк.: 2009.

235. Латов Ю.В. Теневая экономика: учебное пособие для вузов / Ю.В. Латов; под ред. В.Я. Кикотя; Г.М. Казиахмедова. – М.: Норма, 2006. – 336 с.

236. Левицька С. Про ефективність державного фінансового контролю / С. Левицька // Економіка України. – 2007. – №4. – С. 83–94.

237. Леонтович С.П. Розвиток фінансового контролю за використанням бюджетних коштів в аграрному секторі економіки. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // С.П Леонтович. – К.: 2012.

238. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів. Керівні принципи аудиту державних фінансів. – К.: Вид. підг. за сприяння програми ПРООН з врядування, 2003. – С. 23, 27.

239. Лисяк Л.В. Розвиток державного фінансового контролю в Україні / Л.В. Лисяк // Економічний вісник університету: Зб. наук. праць. – 2015. – Вип. 26/1 – С. 200-206.

240. Лисяк Л.В. Державний фінансовий контроль: сучасні питання удосконалення та підвищення ефективності / Л.В. Лисяк, С.В. Качула // Вісник Дніпропетровської державної фінансові академії. Серія Економіка. – 2015. - № 1 (33). – С. 111-120.

241. Лисяк Л.В. Напрями підвищення ефективності використання коштів місцевих бюджетів / Л.В. Лисяк, К.М. Роменська // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка: Економіка. – 2014. - № 3. – С. 100-105.

242. Любенко А.М. Контроль ефективності управління бюджетними установами через призму зарубіжного досвіду/ А.М. Любенко // Фінансовий

контроль. – 2002. – № 23. – С. 44.

243. Лютий І. О. Концепція реформування податкової системи України та конкурентоспроможність національної економіки / І. О. Лютий, В. Б. Тропіна //Економіка України. – 2007. – № 8. – С. 19–27.

244. Макаров В.Г. Об одном важном вопросе теории бухгалтерского учета / В.Г. Макаров // Бухгалтерский учет. – С. 33–36.

245. Максигова Л.А. О современной доктрине российского государственного контроля / Л.А. Максигова // Бухгалтерский учет в бюджетных и коммерческих организациях. – 2004. – №1(97). – С. 30–36.

246. Максимова В.Ф. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: [монография]. – Житомир–Краматорск: ЧП Рута", 2005. – 588 с.

247. Максімова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: 08.06.04 / В.Ф. Максімова – К, 2006. – 34 с.

248. Мамий Е. А. Государственный финансовый контроль исполнения бюджета в субъектах Российской Федерации. Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. – Краснодар: РГБ, 2006. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://diss.rsl.ru/diss/06/0207/060207029.pdf.

249. Мамишев А. Зміст і призначення контролю в механізмі управління / А. Мамишев // Економіка. Фінанси. Право. – 2003. – №3. – С. 3–10.

250. Мамишев А.В. Шляхи європеїзації державного аудиту / А.В. Мамишев // Фінанси України. – 2004. – №8. – С. 144–150.

251. Мамишев А.В. Виникнення і розвиток механізмів контролю в ретроспективі / А.В. Мамішев // Фінансовий контроль. – 2001. –№ 4 С. 47.

252. Мамишев А. Трансформації органів контролю в епоху тоталітаризму / А. Мамишев // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2 (15). – С. 130.

253. Мамишев А. В. Місце і роль державного аудиту в системі контролю

за використанням державного майна / А. В. Малишев // Матер. наук.–практ. конф. «Контроль за використанням державного майна: сучасний стан і напрями вдосконалення», Київ, 12 квіт. 2006 р.; Мінфін. України, ГоловКРУ [та ін.], – К.: ГоловКРУ, 2006. – С. 38–44.

254. Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // У.О. Марчук. – К.: 2013.

255. Матеріали міжнародної конференції м. Київ 4–5 квітня 2003 року на тему: «Роль та значення фінансового контролю в удосконаленні системи управління державними фінансами: функції парламенту, внутрішнього та зовнішнього аудиту».

256. Махов А.С. Налоговая система как инструмент государственного регулирования трансформируемой экономики России. Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 .–М.: РГБ, 2005. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://diss.rsl.ru/diss/05/0604/050604011.pdf.

257. Мацюра С.І. Бюджетна політика органів місцевого самоврядування. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // С.І. Мацюра. – К.: 2011.

258. Мельничук Г.С. Бюджетно–податкові механізми захисту вітчизняних товаровиробників. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // Г.С. Мельничук. – Ірпінь: 2012.

259. Мельник П.В. Розвиток фінансового контролю як функції державного управління трансформаційними процесами //Фінансовий контроль.– 2001.–№4. – С.15–19.

260. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні і досвід зарубіжних країн /В.Г.Мельничук//Фінансовий контроль.– 2002.– № 2.–С.33.

261. Міняйло В.П. Аналіз і контроль закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // В.П. Міняйло. – К.: 2014.

262. Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно–ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності

бюджетних установ: Наказ ГоловКРУ України від 19 грудня 2005 р. № 451. – [Електронний ресурс] Режим доступу: www.dkrs.gov.ua/kru/control/uk/publish/article?art_id=35292&cat_id =32570.

263. Методичний посібник. Взаємовідносини платника податків з контролюючими органами. – Дніпропетровськ: Баланс–Клуб, 2003. – 96 с.

264. Мешалкина Р.Е. Аудит эффективности – объективная необходимость / Мешалкина Р.Е. // Финансы. – 2005. – №2. – С.65.

265. Мех Я.В. Шляхи вдосконалення методики фінансового контролю // Фінансовий контроль. – 2001. – №1. – С. 32–35.

266. Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков: в 5 т. / [сопред. научно–ред. совета Г.Г. Фетисов, А.Г. Худокормов], т. III. Эпоха социальных переломов; под ред. А.Г. Худокормова. – М.: Мысль, 2005. – 896 с.

267. Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков: в 5 т./ [сопред. ред. кол. Г.Г. Фетисов, А.Г. Худокормов]. Т.IV. Век глобальных трансформаций; под ред. Ю.Я. Ольсевич. – М.: Мысль, 2004. – 942 с.

268. Митрофанов В.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности предприятий / В.М. Митрофанов. – М.: Финансы, 1971.

269. Міжнародні фінанси: підручник; за ред. О.І.Рогача.–К.: Либідь,2003.–784с.

270. Мінченко М.М. Корупція і державна служба в Україні / М.М. Мінченко // Фінансовий контроль. – 2003. – №2(15). – С. 33–35.

271. Микитюк І.С. Питання фінансового контролю в Бюджетному кодексі України / І.С. Микитюк // Вісник КНТЕУ (Спецвипуск). – 2002. – № 6. – С. 12–14.

272. Микитюк И.С. Фінансовий контроль использования государственных средств: тезисы 2 междунар. науч. студ. конф. [“Тенденции и проблемы экономической роста России”], (Москва, 29–30 окт. 2002 г.) / И.С. Микитюк // Фин. Академия при правительстве Российской Федерации. – М., 2002. – С. 71–72.

273. Микитюк І.С. Теоретичні положення концепції єдиної системи

державного фінансового контролю / І.С. Микитюк // Вісник КНТЕУ. – 2007. – № 1. – С. 63–68.

274. Микитюк І.С. Концептуальні основи формування єдиної системи державного фінансового контролю / І.С. Микитюк: Зб. тез доп. і виступів 8 міжнар. наук. конф. студентів і молодих вчених [“Фінансовий і банківський менеджмент: досвід і проблеми”], (Донецьк, 15–16 лист. 2006 р.). – Донецьк: Юго–Восток, 2006. – С. 125.

275. Микитюк І.С. Вдосконалення організаційної структури державного фінансового контролю / І.С. Микитюк // Напрями розвитку фінансової системи України в сучасних умовах: матеріали науково–практичної конференції, Київ, 23–24 березня 2007 р. Ч. 2. – К.: НЕФУ, 2007. – С. 35.

276. Митний Кодекс України від 11.07.2002 // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 38. – С. 228.

277. Мних Є. В. До питання про застосування аналітичних процедур в аудиті ефективності використання державного майна / Є. В. Мних // Матер. наук.–прак. конф. «Контроль за використанням державного майна; сучасний стан і напрями вдосконалення». Київ. 12 квіт/ 2006 р. , Мінфін. України, ГоловКРУ [та ін.]. К.: ГоловКРУ. 2006. – С. 64–69.

278. Мних Є.В. Адаптивність змістовних характеристик, економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку та контролю / Є.В. Мних // Фінанси України. – 2006. – №8. – С. 83–86.

279. Момотюк А. Є. Бюджетний механізм забезпечення соціальних гарантій населення України / Л. Є. Момотюк // Актуальні проблеми економіки. – 2004. № 10(40). – С. 172–131.

280. Монтескє Ш. О духе законов или об отношениях, в которых законы должны находиться к устройству каждого правления и нравам, климату, религии, торговли т.д.– СПБ.,–1900.–с.15.

281. Монаєнко А.О. Фінансово–бюджетний контроль в механізмі державного регулювання територіального розвитку.Дис. канд. наук з держ.управління: 25.00.02. // А.О. Монаєнко. – К.: 2006.

282. Морозов А.Е. Общественные блага в системе экономических интересов. Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.01 .–М.: РГБ, 2003. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://diss.rsl.ru/diss/03/0559/030559009.pdf.

283. Мочерний С. В. Методологія економічних досліджень / С.В. Мочерний.– Світ, 2001.–415 с.

284. Мурашко В.М. Контроль і ревізія фінансово–господарської діяльності: навч. посібник / В.М. Мурашко; за заг. ред. П.В. Мельника. – Київ: ЦУЛ, 2003. – 311 с.

285. Мярковський А. І. Бюджетний кодекс України в контексті бюджетної реформ. А. І. Мярковський // Фінанси України. – 2009. – № 8. – С. 3–18.

286. Назаренко І.Ф. Фінансові ресурси лікарняних установ. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // І.Ф. Назаренко. – Тернопіль: 2012.

287. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

288. Наринский А.С. Контроль в условиях рыночной экономики / А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев. – М.: “Финансы и статистика”, 1994. – 175 с.

289. Насонова С.С. Экономический контроль: сущность и формы проявления / С.С. Насонова. – М.: Экономика, 1991. – 176 с.

290. Небрат В.В. Еволюція теорії фінансів в економічній думці України. Дис. д.екон.наук: 08.00.01. // В.В. Небрат. – К.: 2013.

291. Неклесса А. Глобальная трансформация: сущность, генезис, прогноз / А. Неклесса // Мировая экономика и международные отношения. – 2004. – №1. – С. 116–123.

292. Нитецкий В.В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности / В.В. Нитецкий // Аудиторские ведомости. – 1997. – № 3.

293. Новицький Є.В. Міжнародна економічна діяльність України: підручник. / Є.В. Новицький. – К.: КНЕУ, 2003. – 948 с.

294. Овсянников Л. Закон о государственном финансовом контроле: все–таки нужен президентский контроль /Л.Овсянников // Президентский

контроль.–1998.– № 9.–С.5.

295. Овсянников Л.Н. Уважать, а не от страха дрожать. Еще раз о необходимости государственного контроля и путях его усиления // Президентский контроль. – 1999. – №4.

296. Овсянников Л.Н. Финансовый контроль как система //Финансы. – 2000. – №12. – С. 66–68.

297. Образование и развитие органов социалистического контроля в СССР (1917–1975): Сборник документов и материалов.–М.,1975.

298. Огонь Ц. Г. Програмно–цільовий метод та ефективність бюджетних прогр. Ц. Г. Огонь // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 20–29.

299. Олексіч Ж.А. Науково–методичні засади організації системи державного аудиту ефективності в Україні Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // Ж.А. Олексіч. – Суми: 2013.

300. Опарін В. Фінансова система України (теоретико–методологічні аспекти) моногр. / В. Опарін. – 2–ге вид. – К.: КНЕУ, 2006. – 240 с.

301. Опенышев С.П., Жуков В.А. Теоретические и методические основы оценки эффективности государственного финансового контроля // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2001. – №1. С. 235–242.

302. Павлюк В. Контроль и ревизия. / В. Павлюк. – Донецк: ДонГУ, Кассиопея, 2000. – 136 с.

303. Павлюк С.М. Роль вищих органів фінансового контролю у бюджетному процесі / С.М. Павлюк // Фінанси України. – 2000. – №11. – С. 143–145.

304. Палецкий М.В. Эффективность ревизии / М.В. Палецкий // Бухгалтерский учет. – 1991. – №12. – С. 46–47.

305. Панченко О.В. Ефективність бюджетних видатків у системі державного регулювання. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // О.В. Панченко. – К.: 2014.

306. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація. Дис. д.екон.наук: 08.00.09. //

О.М. Петрук. – Житомир: 2006.

307. Пиріжок С.Є. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з експлуатації та вибуття основних засобів. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // С.Є. Пиріжок. – Житомир: 2012.

308. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. –260 с.

309. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора ек. наук: спец. 08.06.04. «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит« / О. А. Петрик. – К., 2004. – 34 с.

310. Пискунов В.А. Учетно–информационное обеспечение в управлении расходами промыигленного предприятия. Дис. .. д–ра экон. наук : 08.00.12 .–М.: РГБ, 2005. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://diss.rsl.ru/diss/05/0688/050688002.pdf.

311. Письменна Т.В. Бюджетний контроль за видатками на освіту та перспективи його розвитку. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // Т.В. Письменна. – К.: 2011.

312. Письменний І.В. Концептуальні засади реформування митної служби. Дис. канд. наук з держ.управління: 25.00.01. // І.В. Письменний. – Дніпропетровськ: 2005.

313. Піхоцький В.Ф. «Державний фінансовий контроль у системі державного управління». ЛРІДУ НАДУ при Президентові України. – №42, 2015.

314. Піхоцький В.Ф. Формування єдиної системи державного фінансового контролю – шлях до уніфікації та узгодженості контролю державних фінансів. Бизнес Информ. 2014р. – №12. с. 388–393.

315. Піхоцький В.Ф. Перспективи запровадження й розвитку в Україні функції аудиту в управлінні державними фінансами. Проблеми економіки.– №4. – 2014. – с.118–126.

316. Піхоцький В.Ф. Від Закону «Про фінансовий контроль» до єдиного

знаменника у системі державного фінансового контролю.Економіст. 2015. – №1.

317. Піхоцький В.Ф.Удосконалення контролю в системі управління фінансовими ресурсами держави». Економіст. – 2014. – №4.

318. Піхоцький В.Ф. Організаційно–правові засади створення цілісної системи державного фінансового контролю. Науковий фаховий журнал «Економічний часопис–XXI». – №11–12, 2014, с. 57–60.

319. Піхоцький В.Ф. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми нормативно–правового забезпечення. Регіональна економіка, Л. – №4. – 2014. – с. 194–204.

320. Піхоцький В.Ф. Аналіз функціонування системи державного фінансового контролю та перспективи його удосконалення. Фінансові механізми активізації підприємництва [Текст]: Матеріали VII міжнародної науково–практичної конференції 7–8 листопада 2013р. Збірник тез наукових доповідей. Т. 1. – Львів. – 2013.

321. Піхоцький В.Ф. Проблеми організації системи державного фінансового контролю в Україні // Вісник Львівського національного університету ім.І.Франка. Серія економічна. Випуск 49. – Львів. – 2013. С. 298–310.

322. Піхоцький В.Ф. Формування організаційно–економічних механізмів управління через систему державного фінансового контролю / В.Ф. Піхоцький // Модернізації системи державного управління: теорія та практика [Текст] : матер. наук.–практ. конф. з між нар. (5 квітня 2013 р.) : пленарне зачідання / за наук. ред. чл.–кор. НАН України В. С Загорського, доц. А. В. Ліпенцева. — Львів : ЛРІДУ НАДУ. – 2013.

323. Піхоцький В.Ф. Функціонування системи державного фінансового контролю та його удосконалення /В.Ф. Піхоцький // Демократичне врядування: наук. вісник Львівського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України – Вип. 10. – Львів : ЛРІДУ НАДУ – 2012. – Режим доступу:

http://lvivacademy.com/visnik10/index.html

324. Піхоцький В. Ф. Реформування бюджетної політики – запорука бюджетної безпеки держави // фінансово–податкові механізми активізації підприємництва [текст]: Матеріали міжнародної науково–практичної конференції 10–11.11.2011 р. Збірник тез наукових доповідей. Т. 1. Львів. – 2011.

325. Піхоцький В Ф. Внутрішній державний фінансовий контроль для забезпечення фінансової політики держави // Формування ринкової економіки в Україні. Науковий збірник. / ЛНУ ім. І.Франка Випуск 23. Частина 2. Львів. – 2011 – №12. – с.208–213.

326. Піхоцький В.Ф Напрями розвитку та вдосконалення системи державного фінансового контролю // Ефективність державного управління [Текст]: наук, збірник Львівського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України / За заг. ред. чл.–кор. НАН Україні В. С. Загорського, доц. А. В. Ліпенцева. Львівський регіональний інститут державного управління Національної академії державного управління при Президентові України — Вип. 27. – Львів. ЛРІДУ НАДУ, 2011. – С. 445–450.

327. Піхоцький В.Ф. Незалежний державний фінансовий контроль – запорука ефективності використання фінансових ресурсів держави // Ефективність державного управління [Текст]: наук. збірник Львівського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України / за заг. ред. чл.–кор. НАН України В. С. Загорського, доц. А. В. Ліпенцева; Львівський регіональний інститут державного управління Національної академії державного управління при Президентові України — Вип. 28. – Львів : ЛРІДУ НАДУ, 2011. – С. 287 295.

328. Піхоцький В.Ф. Переосмислення філософії фінансового контролю та приведення його у відповідність до сучасних вимог // Формування ринкової економіки в Україні. Збірник наукових праць. ЛНУ ім. І.Франка. Випуск 29.

Частина 2. – Львів. – 2011.

329. Піхоцький В.Ф. Регулювання фінансових відносин у державі для забезпечення державного фінансування соціальних потреб регіонів. // Ефективність державного управління / Наук. збірник наукових праць. Львівський регіональний інститут державного управління НАДУ при Президентові України. – Випуск 22. Львів. – 2010. – с.353–363.

330. Піхоцький В.Ф. Ефективність бюджетної політики як інструмент соціально–економічного розвитку України // Фінанси України. – 2010 –№3. – с. 30–37.

331. Піхоцький В.Ф. Фінансовий контроль як одна з найважливіших функцій державного управління / Трансформація бюджетної та податкової системи України. Фінансова система України. Збірник наукових праць. Острог. Національний університет Острозька академія. 2010. – Випуск 15.– с. 63–71.

332. Піхоцький В.Ф. Реформування системи державного фінансового контролю. //Формування ринкової економіки в Україні. Фінансово–економічні перспективи розвитку України в умовах глобалізації. / Випуск 21/2010. – Львівський НУ ім. І.Франка Львів. – 2010. с.366–372.

333. Піхоцький В.Ф. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн. // Міжгалузевий науково–практичний журнал Проблеми науки. / №4, 2010.– Київ ЦНТЕІ, ЦДПІН ім. Г.М. Добова НАНУ. 2010 – с.39–45.

334. Піхоцький В.Ф. Державне забезпечення соціальних потреб регіонів.// Регіональна економіка. Інститут регіональних досліджень НАНУ. / №1. 2010. – Л. – с.107–114.

335. Піхоцький В.Ф. Державний фінансовий контроль як дієвий метод управління фінансами. // Вісник Львівської державної фінансової академії: збірник наукових статей. Економічні науки. Львів: ЛДФА, – №17. – 2009. – с.49–57.

336. Піхоцький В.Ф. Фінансова політика як фактор зростання інвестиційних можливостей і стабільності регіонів. // Проблеми раціонального

використання соціально–економічного та природного ресурсного потенціалу регіону: Фінансова політика та інвестиції. Збірник наукових праць. НУВГП. Рівне. 2009. Випуск XV, №4, ч.1 с.20–30.

337. Піхоцький В.Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально–економічного розвитку. // Менеджмент та підприємництво в Україні етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник НУ Львівська політехніка / № 647 Львів.– 2009.– с.184–190.

338. Піхоцький В.Ф. Роль Рахункової палати України в системі державного фінансового контролю // Міжгалузевий науково–практичний журнал Проблеми науки. № 3/2008 / Київ ЦНТЕІ, ЦДПІН ім. Г.М.Доброва НАНУ. 2008. – с.2–7.

339. Піхоцький В.Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів Державного бюджету України та їх використанням // Фінанси України. № 3/2007. Київ, 2007. – с.75–82.

340. Піхоцький В.Ф. Вдосконалення державного фінансового контролю – вимога сьогодення // Збірник наукових праць. VI міжнародний симпозіум «Проблеми інтеграції науково–освітнього, інтелектуального потенціалу в державотворчому процесі», 2007 / Тернопільський державний технічний університет ім. І.Пулюя. Тернопіль 2007. – с. 242–249.

341. Піхоцький В.Ф. Правові аспекти удосконалення державного фінансового контролю // Наук. Вісник Львівського державного університету внутрішніх справ, серія юридична. Випуск 3. / Львів. – 2007.

342. Практика государственного управления во Франции: Статус государственного служащего. Ответственность администрации. Аудит и контроль госсектора / Российско–французская серия: Информационные и учебные материалы. – М., 1999. – С. 269.

343. Пожар Т.О. Розвиток фінансово–бюджетного механізму державного фінансового контролю. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // Т.О. Пожар. – Суми: 2012.

344. Понікаров В. Д. Роль правоохоронних органів у здійсненні

економічного контролю / В.Д. Понікаров // Економіка. Фінанси. Право. – 2004. – №3. – С.31–36.

345. Поліщук В.В. Механізми вдосконалення парламентського фінансового контролю (на прикладі Автономної Республіки Крим). Дис. канд. наук з держ.управління: 25.00.02. // В.В. Поліщук. – Харків: 2005.

346. Потеряйло І.Ю. Програмно–цільовий метод управління видатками бюджету. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // І.Ю. Потеряйло. – К.: 2008.

347. Порядок взаємодії Рахункової палати та Головного контрольно–ревізійного управління України при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів затверджено постановою колегії Рахункової палати від 22.11.2001 №27–7 та постановою колегії ГКРУ від 19.10.2001 р. № 20 // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 5.

348. Прасолов І.М. Дивідендна політика акціонерних товариств: фінансова теорія і практика. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // І.М. Прасолов. – К.: 2012.

349. Приходченко Л.Л. Забезпечення ефективності державного управління на засадах демократичного врядування. Дис. д. наук з держ.управління: 25.00.02. // Л.Л. Пприходченко. – Одеса: 2010.

350. Проскура К.П. Ефективність податкового адміністрування в умовах посткризового розвитку. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // К.П. Проскура. – К.: 2014.

351. Про державну контрольно–ревізійну службу в Україні: Закон України від 26 січня 1993 р. № 2939–XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13 (30.03.93). – С. 110.

352. Про Державне казначейство України: Указ Президента України від 27 квітня 1995 р. № 335/95 // Діло. – 1995. – № 43.

353. Про Рахункову палату: Закон України від 11 липня 1996 р. № 315/96–ВР (зі змінами та доповненнями)//Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 24. – С.137.

354. Проект Закону України “Про фінансовий контроль” від 30.08.2002 р.

№1131–1 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ac–rada.gov.ua.

355. Про створення територіальних представництв Рахункової палати: Постанова Верховної Ради України від 15.06.2004 р. № 1784–15 [Електронний ресурс]–Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=1784–15.

356. Про затвердження Стандартів державного фінансового контролю за виконанням бюджетних коштів, державного і комунального майна: Наказ ГоловКРУ України № 168 від 9 серпня 2002 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=z0756–02.

357. Про схвалення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi? nreg=158–2005–%F0.

358. Про паспорти бюджетних програм: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/ main.cgi?nreg=z0047–03.

359. Питання проведення органами державної контрольно–ревізійної служби державного фінансового аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi–bin/ laws/main.cgi?nreg=361–2006–%EF.

360. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно–ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ: Постанова Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 р. № 1777 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi? reg=1777–2004–%EF.

361. Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 травня 2002 р. № 85 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon1.rada. gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=685–2002–%EF.

362. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного

використання бюджетних коштів, державного та комунального майна: Закон України від 15 грудня 2005 р. № 3202 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=3202–15.

363. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125–XII // Голос України. – 1996. – № 23.

364. Положення про відомчий контроль у системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади за фінансово–господарською діяльністю підприємств, установ і організацій, що належить до сфери їх управління: затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 10.07.98р. № 1053// Довідник працівника державної контрольно–ревізійної служби. – К.: ДІЯ, 2001. – Т. 1. – С.161–163.

365. Порядок проведення митними органами на підприємствах перевірок системи звітності та обліку товарів і транспортних засобів, що переміщуються через митний кордон: Постанова Кабінету Міністрів України від 23. 12. 04 р. № 1730 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/kmu/control/uk/cardnpd.

366. Постанова ЦК КПРС і Ради Міністрів СРСР від 19.12.1968 р. «Про затвердження Положення про органи народного контролю в СРСР».

367. Постанова Верховної Ради України «Про створення Контрольної палати Верховної Ради України та проект Закону України про Контрольну палату Верховної Ради України» від 22 листопада 1995 р.

368. Постанова Ради Міністрів СРСР від 04.08.1969 р. №612 «Про затвердження правил здійснення грошових нарахувань комітетами народного контролю».

369. Постанова Кабінету Міністрів України "Про затвердження стратегії розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади" від 24.07.2003 № 1156. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac–rada.gov.ua

370. Попов Г.Х. Проблемы теории управления [изд–ие 2–е, доп. и перераб.] / Г.Х. Попов. – М.: Экономика, 1974.

371. Про затвердження Порядку взаємодії митних і податкових органів при організації та проведенні планових і позапланових виїзних перевірок суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності: Наказ ДПА та ДМСУ від 29 липня 2004 р. № 439/551 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=z0984–04.

372. Порядок обліку зобов'язань розпорядників бюджетних коштів в органах Державного казначейства України від 23.06.2006 р. № 165 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1031.1049.0

373. Пупко Г.М. Аудит и ревизия: учеб. пособие. [2–е изд., стереотип.] / Г.М. Пупко – Мн.: Книжный Дом Мисанта 2004. – 429 с.

374. Разумцев В.В. Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів підприємствами вугільної галузі. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // В.В. Разумцев. – Луганськ: 2009.

375. Редько О. Генезис аудиту в Україні – між вчора і завтра // Бухгалтерський облік і аудит, 2003. – №4. – С. 22–25.

376. Редько О.Ю. Парадигма незалежності в контексті реалій вітчизняного ринку аудиторських послуг / О.Ю. Редько // Держава та регіони. Науково–виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – 2002. – № 4. – С. 5–11.

377. Разумцев В.В. Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів підприємствами вугільної галузі. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // В.В. Разумцев. – Луганськ: 2009.

378. Риженко І.Є. Державний податковий аудит в умовах ринкової економіки України. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // І.Є. Риженко. – Харків: 2012.

379. Рубан Н.І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України. Дис. канд.екон.наук: 08.04.01. // Н.І. Рубан. – К.: 2006.

380. Руденко М. Щодо усунення підміни прокуратурою інститутів контролю і нагляду в сфері управління / М. Руденко//Право України. – 1996. – №9. – С. 58–63.

381. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: Економ. думка, 1998.–192 с.

382. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.

383. Руководство по проведению аудита эффективности расходования государственных средств. Управление Главного аудитора Канады. – Январь 1999. – С. 5.

384. Савченко Н.Г. Фінансовий механізм соціального захисту населення України. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // Н.Г. Савченко. – К.: 2010.

385. Сагайдак Р.А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // Р.А. Сагайдак. – К.: 2008.

386. Савченко І. Окремі аспекти забезпечення ефективного контролю за використанням державних коштів: з досвіду США // Формування демократичного та ефективного державного управління в Україні. – К., 2002. – С. 223–230.

387. Савченко Л. А. Правовий статус Рахункової палати України: моногр. / Л. А. Савченко. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України. 2002. – 131 с.

388. Сивульський М. І. Державний внутрішній фінансовий контроль в Україні: результати, проблеми та перспективи розвитку / М. І Сивульський // Фінанси України. – 2005. – № 7. – С. 8–18.

389. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, І. О. Барановський, П. С. Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 280 с.

390. Сисюк С.В. Облік і контроль витрат і калькулювання собівартості платних освітніх послуг. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // С.В. Сисюк. – Житомир: 2007.

391. Соколов Я. В. Очерки развития аудита / Я. В. Соколов, А. А. Перехов. – М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2004. – 376 с.

392. Стандарты аудита государственных организаций: пересмотрены в 1994 г. (Изданы начальником главного контрольно–финансового управления США) / Главное контрольно–финансовое управление США, 1994. – 101 с.

393. Скаско О.І. Теорія, методологія та організація системи контролю в банках України. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // О.І. Скаско. – Тернопіль.: 2014.

394. Слободяник Ю.Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // Ю.Б. Слободяник. – Одеса: 2014.

395. Стефанюк І. Б. Державний фінансовий контроль підприємницької діяльності в Україні: Авторефер. Дис.. канд..екон.наук. – К.: НДФІ при Міністерстві фінансів України, 2002.

396. Соловйов В.М. Удосконалення законності в державному управлінні України. Дис. канд. наук з держ.управління: 25.00.01. // В.М. Соловйов. – К.: 2006.

397. Соловйов С.М. Історія Росії з найдавніших часів. Книга 2, Том 3. / С.М. Соловйов // М.: Думка. – 1988. – 536 с..

398. Стефанюк І. Б. Нова парадигма розвитку державної контрольно–ревізійної служби /І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. – № 9. – С. 3–11.

399. Стефанюк І. Б. Формування системи фінансового контролю / І. Б. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 1999. – № 12. – С. 13–16.

400. Стрельцов В.Ю. Державний фінансовий контроль діяльності органів місцевого самоврядування. Дис. канд. наук з держ.управління: 25.00.02. // В.Ю. Стрельцов. – Харків: 2005.

401. Танклевська Н.С. Фінансова політика розвитку сільського господарства України: теорія, методологія, практика.Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // Н.С. Танклевська. – К.: 2010.

402. Титарчук В.Г. Теоретичні основи державного управління в адміністративному районі міст України. Дис. канд. наук з держ.управління: 25.00.01. // В.Г. Титарчук. – К.: 2004.

403. Тітаренко Г.Б. Оцінка оборотних активів в обліку та аудиті: теоретико–методичні аспекти. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // Г.Б. Тітаренко. –

К.: 2008.

404. Указ Президії Верховної Ради СРСР «Про затвердження Положення про проведення грошових нарахувань комітетами народного контролю» від 28.08.1981 р. № 5542–X.

405. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: підруч. [3–тє вид., перероб. і доп.] / Б. Ф. Усач. – К.: Знання–Прес, 2001. – 253 с.

406. Федів Р.Є. Облік і аналіз використання бюджетних коштів на виконання цільових програм. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // Р.Є. Федів. – Рівне: 2011.

407. Филиппова В.В. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля. Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 .–М.: РГЕ, 2005. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://diss.rsl.ru/diss/05/0467/050467027.pdf.

408. Фірсова Н.В. Облік і контроль торговельних витрат підприємств споживчої кооперації (на прикладі роздрібних торговельних підприємств). Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // Н.В. Фірсова. – Полтава: 2007.

409. Футоранська Ю. М. Передумови та шляхи реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю. М. Футоранська // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 151–158.

410. Цимбаленко Я.Ю. Державне регулювання доходів місцевих бюджетів в Україні. Дис. канд. наук з держ.управління: 25.00.02. // Я.Ю. Цимбаленко. – Запоріжжя: 2011.

411. Чайка В.М. Підвищення результативності державного фінансового контролю / В.М. Чайка // Фінанси України. – №5. – 2001. – С. 69–71.

412. Чемерис А. О. Аудит адміністративної діяльності: Навч. посібник / А. Чемерис, М.Лесечко, Р. Рудніцька, О. Чемерис // Львів: Львівський регіональний інститут державного управління Української академії державного управління при Президентові України. – 2003. – 212 с.

413. Ширкевич Н.А.. Финансовый контроль в СССР. / Н.А. Ширкевич // М.: 1981. - С. 9-23.

414. Шандрук С.М. Управління державною виконавчою службою в

Україні. Дис. канд. наук з держ.управління: 25.00.01. // С.М. Шандрук. – Львів: 2010.

415. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) / В. О. Шевчук. – К.: КДТЕУ, 1998. – 371 с.

416. Шарко І.О. Формування та підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств. Дис. канд.екон.наук: 08.00.04. // І.О. Шарко. – Харків: 2010.

417. Шевчук О.А. Форми та методи податкового контролю: світовий досвід та українська практика [Текст] / О.А. Шевчук // Економічний часопис – XXI. – 2013. № 1/2 – С.73-76.

418. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика [Текст]: автореферат дис. … д-ра екон. наук: 08.00.08 / О.А. Шевчук; Ун-т банківської справи Нац. банку України. – Київ. – 2014. – 44с..

419. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика. Дис. канд.екон.наук: 08.00.08. // О.А. Шевчук. – К.: 2014.

420. Шевчук О.А. Державний фінансовий контроль [Текст]: навч. посіб. для студентів ВНЗ / О.А Шевчук; Нац. банк України, Ун-т банківської справи. – Київ: УБС НБУ, 2014. 418 с.

421. Шохин С. О. Бюджетно–финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России / С. О. Шохин, Л. И. Воронина. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 240 с.

422. Щирба І.М. Облік оплати праці та аудит її ефективності. Дис. канд.екон.наук: 08.00.09. // І.М. Щирба. – Тернопіль: 2011.

423. Юргелевич С.В. Система державного фінансового контролю // Фінанси України. – 2002. – № 4. – С. 138–140.

424. Штурм Р. Бюджет (Пер. с нем. А. С. Изгоева) / Р. Штурм. – СПб.: Типография т–ва «Общественная Польза», 1907. – 600 с.

425. Якушенко К. К. Финансовый контроль и пути повышения его эффективности (на примере Украинской ССР): Автореф. дис. канд. экон. наук / К. К. Якушенко. – М., 1972. – 20 с.

426. Экономическая энциклопедия / Под редакцией Л. И. Абалкина. – М.: ОАО «Издательство «Экономика», 1999. – 1055 с.

427. Економічна енциклопедія: у 3–х т. / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред) та ін. – К.: Видав. центр «Академія», 2002. – Т. 3. – 952 с.

428. Auditing Standards. Issued by Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. – June 1992. – P. 69.

429. Carassus David, Georges Gregorio. Gouvernnance et audit externe legale: une approche histoeique comparee a l'obligtion de reddition des comptes / David Carassus, Georges Gregorio [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.univ–pau.fr/IAE–CREG/IMG/pdf.

430. Gupta Kamal. Contemporary Auditing. – Sixth Edition / Kamal Gupta. – New McGraw Hill Publlishing Company Limited, 2005. – P.1.

431. Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships (US GAOjGGD–98–26).

432. Manual Perfomance Audit. Netherlands Court of Audit. November 1, 1996. – P.3–4.

433. Wos B. Miedzynarodowe stosunki gospodarcze regionow w polityce integracyjnej Unii Europejskiej / B. Wos // Stosunki gospodar unii evropejskiej. Praga zbioowa pod redakcja naukowa. – Zielona gora.– 2004. P. 433 – 448.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК 1

Вищий орган фінансового контролю в зарубіжних країнах

Назва країни / нормативна регламентація діяльності Вищого органу фінансового контролю в конституціях (основних законах) різних держав	**Вищий орган фінансового контролю (ВОФК)**
Австрійська Республіка Розділ II Е п. 2 ст.52 Розділ V Е статті 121, 122, 123, 123a, 124, 125, 126, 126a, 126b, 126c, 126d, 127, 127a, 127b, 127c, 128	**Рахункова палата** У 1761 році була створена Рахункова палата, що стала прообразом сучасного найвищого контрольного органу (ВОФК) країни. З 1792 року, як і всі інститути, що змінювали її, розрізняючись по організаційній структурі, підкорявся – імператорові Австро–угорської імперії. Після того, як в 1918 роки Австрія стала республікою, по прийнятому в 1919 році закону про державний контроль ВОФК став підкорятися Національній асамблеї. В даний час організаційна структура і повноваження ВОФК Австрії закріплені в Конституції країни і в законі про контролюючий орган держави, прийнятому в 1948 році. У нормативних актах, прийнятих в 1975 році Національною радою (нижньою палатою парламенту), детально викладені принципи взаємодії між ВОФК і парламентом. ВОФК – єдиновладний орган, що складається з Президента і близько 330 співробітників. З 1993 року за рішенням Конституційного суду право ВОФК на проведення перевірок забезпечується в судовому порядку. Основне завдання ВОФК – здійснення контролю за операціями і фінансовою діяльністю центральних органів управління, органів управління провінціями і місцевого самоврядування, загальним числом не меншого 20000. Крім того, ВОФК перевіряє компанії, в яких контрольний пакет акцій належить державі, органи соціального страхування і одержувачів державних коштів в частині їх використання. Перевірки встановлюють відповідність принципам належного ведення обліку, регулярного, бережливого, результативного і ефективного використання засобів. З початку 1997 року ВОФК уповноважений здійснювати контроль за фінансовою діяльністю близько 80 офіційно зареєстрованих професійних об'єднань. Після приєднання в 1995 році до Європейського Союзу ВОВК Австрії перевіряє правильність здійснення виплат, які Австрія як член ЄС проводить до його бюджету, а також повернення засобів до бюджету Австрії, здійснюваного ЄС. Відповідно до закону про федеральний бюджет і ухвали, Національної ради, що приймається, ВОФК бере участь в законодавчому процесі, даючи оцінку фінансовим наслідкам ухвалення нових законодавчих актів до їх вступу до сили і перевіряючи виконання федеральними міністерствами їх обов'язків,

	що передбачають проведення розрахунків витрат регулювання. ВОФК самостійно складає щорічний план проведення перевірок. ВОФК надає особливе значення проведенню попередніх, перехресних і системних перевірок, оскільки саме тут його широкі контрольні повноваження реалізуються найефективніше.
Азербайджанська Республіка Розділ III Глава V, ст. 92	**Рахункова палата** ВОФК Республіки – принципово новий державний орган, що не має і не мав у минулому своїх аналогів. Він виконує функції найвищого органу державного фінансового контролю країни. Створення Рахункової Палати Парламентом (Міллі Меджлісом) Республіки передбачено статтею 92 Конституції Республіки. Закон Азербайджанської Республіки »Про Рахункову Палату» прийнятий Парламентом в липні 1999 року. Практичну діяльність почала в червні 2001 року з моменту призначення її Голови. Контрольні повноваження розповсюджуються на позабюджетні державні фонди, управління, розпорядження і приватизацію державного майна, а також підвищення рівня незалежності членів і співробітників Рахункової Палати. ВОФК Азербайджану – колегіальний орган. Він складається з членів Рахункової Палати (Голова, заступник Голови і 7 аудиторів), а також співробітників Апарату управління. Найвищим органом управління є Засідання членів Рахункової Палати. Між ними її діяльністю керує її Голова. ВОФК володіє організаційною і функціональною незалежністю і є самостійною ланкою в структурі стримуючих важелів і противаг в системі розділення властей в країні. Метою діяльності Рахункової Палати є: виявлення, попередження і усунення фактів незаконного, нецільового, неефективного використання державних ресурсів і державної власності; забезпечення відвертості і прозорості виконання державного бюджету і бюджетів державних позабюджетних фондів (установ); сприяння розвитку і вдосконаленню належної системи управління фінансовими ресурсами держави, що забезпечує найбільш ефективне їх формування і використання. Однією з правових основ функціонування Рахункової Палати є Внутрішній статут Рахункової Палати затверджений у формі Закону в березні 2002 року Парламентом. Рахункова Палата здійснює фінансово–бюджетний контроль у формах попереднього і подальшого контролю. Узагальнена інформація по перевірках і обстеженнях використовується при виробленні висновків Рахункової Палати за проектом державного бюджету і бюджетів позабюджетних державних фондів (установ) наступного року, по звіту уряду про виконання державного бюджету за минулий рік, лежить в основі звітів ВОФК про свою роботу.
Республіка Албанія Частина 14 статті 162, 163, 164, 165	**Державна контрольна служба** Скидання комуністичної диктатури і встановлення політичного плюралізму в Албанії в кінці 1991 року супроводжувалося фундаментальними політичними і демократичними реформами. У 1992 році спеціальним законом був утворений найвищий орган фінансового контролю – Державна контрольна служба (ДКС). Хоча з юридичної точки зору служба вважалася незалежною організацією, вона не могла уникнути політичного впливу, оскільки її голова був членом керівної структури правлячої партії. В грудні 1997 року з

	метою удосконалення юридичних і організаційних основ державного фінансового контролю Парламент прийняв закон «Про найвищий орган фінансового контролю». Після ухвалення Конституції Республіки Албанія в 1998 року в закон в 2000 року були внесені додаткові поправки. Найвищий орган фінансового контролю (ВОФК) є незалежною установою зовнішнього фінансового контролю Республіки Албанія. В своїй діяльності ВОФК підкоряється тільки Конституції і законодавству. Голова ДКС обирається і знімається з поста Асамблеєю за пропозицією Президента Республіки. Займає пост протягом 7 років і може бути переобраний. Об'єктами контрольної діяльності є економічна діяльність державних установ і інших державних юридичних осіб, використання і захист державних коштів органами центрального і місцевих урядів, а також економічна діяльність юридичних осіб, де частка держави перевищує 50%, або кредити, позики і інші зобов'язання гарантуються державою (стаття 163). ДКС Албанії представляє Асамблеї звіт про виконання державного бюджету і свій висновок на звіт Ради Міністрів про витрати попереднього фінансового року до того, як він буде схвалений Асамблеєю. ДКС направляє Асамблеї на її вимогу інформацію про результати своїх перевірок, а також направляє щорічний звіт про свою діяльність. ВОФК Албанії має право давати рекомендації по аудиту ефективності і внутрішньому контролю, вносити пропозиції по вдосконаленню законодавства і вимагати внесення поправок або відміни нормативних актів, що суперечать основним законам. ВОФК має право вимагати від суб'єктів, що перевіряються, і найвищих органів державної влади застосування дисциплінарних заходів або виплати встановленої законом компенсації при виявленні прямого або непрямого збитку, а також при необхідності розгляду справи в суді. В даний час структура ДКС складається з п'яти департаментів, де працюють 110 аудиторів, і трьох додаткових дирекцій аудиту.
Республіка Вірменія Глава 4 Статті 77, 83 п.2	**Контрольна палата Національних зборів** Діяльність Контрольної палати Національних зборів Республіки Вірменія передбачена в статті 77 основного закону країни, яка, передбачає що остання здійснює контроль за виконання Державного бюджету, а також за використанням позик і кредитів, отриманих від іноземних держав і міжнародних організацій. Її діяльність регламентується Законом Республіки Вірменія «Про Контрольну палату Національних зборів Республіки Вірменія», який в 1996 році. Закон визначає, що Контрольна палата проводить фінансово–економічний контроль, створюється Національними зборами Республіки Вірменія і підзвітна тільки йому. Згідно Закону, одним з документів, організуючих і регулюючих її діяльність, є її Статут, який затверджений парламентом у вересні 1996 року. У 2004 році Національними зборами Республіки Вірменія затверджена нова організаційна структура Контрольної палати. У ній створені і функціонують управління по 6 напрямах. У кожному управлінні є два інспекційні напрями. Роботою управління і його інспекцій керують їх начальники. Управління включають професійних

	аудиторів, які сприяють виконанню цілей і завдань даного напряму і всієї Палати. Роботою Контрольної палати керує Голова. Всього в Контрольній палаті працюють 63 особи, разом з обслуговуючим персоналом. Голову Контрольної палати призначають Національні збори Республіки Вірменія строком на шість років. Заступника Голови і керівників контрольних управлінь призначає Голова Національних зборів Республіки Вірменія за поданням Голови Контрольної палати, решти співробітників – Голова Контрольної палати. Діяльність Контрольної палати будується на основі річного плану, який затверджується Національними зборами. У Контрольній палаті є Рада, яка організовує і планує діяльність палати, обговорює методологічні проблеми і затверджує висновки і звіти, призначені для передачі в Національні збори. Рада ухвалює рішення колегіально. Закон про Контрольну палату вверяє цьому органу наступні завдання: представляти результати перевірок в Національні збори Республіки Вірменія і інформувати про них Уряд; представляти в Національні збори Республіки Вірменія висновки по щорічному звіту Уряду про виконання державного бюджету по звіту Уряду про виконання плану приватизації державної власності на поточний рік та по щорічному звіту Центрального банку.
Республіка Білорусь Розділ VI Глава 8 Статті 129, 130, 131	**Комітет державного контролю** З отриманням Республікою Білорусь суверенітету найвищим органом фінансово–економічного контролю була Контрольна палата, яка була утворена відповідно до Закону Республіки Білорусь 1992 року «Про Контрольну палату Республіки Білорусь» і діяла під керівництвом Верховної Ради Республіки Білорусь (Парламенту). У 1994 році була створена Служба контролю Адміністрації Президента, яка у 1995 році була перетворена в Службу контролю Президента Республіки Білорусь. На виконання Конституції Республіки Указом Президента у 1996 році був утворений Комітет державного контролю (ВОФК) шляхом об'єднання функцій Служби контролю Президента і Контрольної палати Республіки Білорусь. Компетенція, організація і порядок діяльності Комітету і його територіальних органів визначені Законом Республіки Білорусь 2000 року «Про Комітет державного контролю Республіки Білорусь». Згідно Конституції Республіки Білорусь і вказаного закону Комітет є органом, що здійснює державний контроль за виконання республіканського бюджету, використання державної власності, виконання законів, актів Президента, Парламенту, Ради Міністрів і інших державних органів, регулюючих відносини державної власності, господарські, фінансові і податкові відносини. Відповідно до Законів Республіки Білорусь «Про бюджетну систему Республіки Білорусь і державні позабюджетні фонди» і «Про місцеве управління і самоврядування в Республіці Білорусь» на ВОФК покладені також функції контролю за виконання місцевих бюджетів і використанням засобів позабюджетних фондів і позабюджетних засобів. В цілях вдосконалення системи органів державного контролю і підвищення ефективності їх діяльності в Комітеті держконтролю Указом Президента в 2001 році утворений Департамент фінансових

	розслідувань Комітету державного контролю, який у своїй діяльності керується Законом Республіки Білорусь від 2001 року «О органах фінансових розслідувань Республіки Білорусь». Основними завданнями Департаменту є попередження, виявлення і припинення правопорушень в сферах підприємництва і оподаткування, взаємодія з правоохоронними органами республіки і інших держав, ведучих боротьбу з економічною злочинністю. Крім того, у 2003 році у ВОФК утворений Департамент фінансового моніторингу, основними завданнями якого є вживання ефективних заходів по протидії легалізації доходів, отриманих незаконним шляхом, створення і функціонування автоматизованої інтегрованої системи обліку, обробки і аналізу інформації про фінансові операції, що підлягають особливому контролю, взаємодія з компетентними органами іноземних держав, у тому числі і через участь в роботі міжнародних організацій. Пріоритетом в роботі ВОФК є забезпечення дієвого контролю за виконання республіканського і місцевих бюджетів, цільовим і ефективним використанням державних коштів і власності, дотриманням законодавства банками, страховими і небанківськими фінансовими організаціями, учасниками ринку цінних паперів, дотриманням суб'єктами господарювання законодавства при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності, ціноутворенням і станом справ на споживчому ринку. Щорічно за підсумками виконання республіканського бюджету на підставі статистичних, звітних даних і матеріалів перевірок готується висновок про виконання республіканського бюджету за черговий фінансовий (бюджетний) рік. Керівники ВОФК виступають з інформацією з даного питання в Палаті представників Національних зборів Республіки Білорусь при обговоренні проекту закону Республіки про затвердження звіту про виконання республіканського бюджету за черговий фінансовий (бюджетний) рік.
Королівство Бельгія Частина V Стаття 180	**Суд Рахунків** Установлений статтею 180 Конституції, найвищий орган фінансового контролю існує паралельно з Парламентом. Він здійснює контроль за бюджетними і фінансовими операціями федеральної держави, співтовариств, регіонів і залежних від них державних підприємств, установ і організацій, а також провінцій. Контроль за діяльністю комун не входить в компетенцію Суду Рахунків. Обов'язки Суду Рахунків детальніше визначені в законі 1846 року, який неодноразово піддавався змінам і який надає Суд Рахунків повну незалежність і реальну самостійність для здійснення своїх завдань. Федеральна держава, співтовариства, регіони і залежні від них державні підприємства, установи і організації, а також провінції щорічно подають звіти про використання бюджетних коштів, які були надані в їх розпорядження. Звіти пересилаються до Суду Рахунків, який перевіряє їх точність, надійність і повноту на відповідності бухгалтерських операцій законодавству про державний бухгалтерський облік. Суд Рахунків здійснює контроль над відповідністю бюджетних витрат і доходів законодавству, перевіряє їх на відповідність закону про бюджет (достатність кредитів у складі бюджету, точність зарахувань і т.д.) і перевіряє правильне застосування правових

	положень, на підставі яких проводиться контрольна операція. Контроль відповідності проводиться, крім того, за допомогою попереднього візування витратних розпоряджень. Жодне розпорядження про виробництво платежу не може бути реально сплачене без попереднього візування Суду Рахунків, який перевіряє відповідність законодавству, перш ніж дати свій дозвіл. Обов'язком Суду Рахунків є також здійснення контролю за цільовим використанням бюджетних коштів для того, щоб оповіщати законодавчі органи про те, як відбувається управління державними установами і апаратом. Ці повноваження Суд Рахунків отримав в 1998 році. Перевірки визначають три аспекти: економічність, ефективність і доцільність (дієвість). Суд Рахунків здійснює діяльність власною ініціативою. В 1995 році на Суд Рахунків покладено контроль за внутрішніми бюджетними (податковими) надходженнями. Починаючи з 2003 року орган уповноважений на здійснення контролю за фінансовими звітами політичних партій і за витратами на проведення виборів. Суд Рахунків направляє зборам результати своїх перевірок або у вигляді узагальнень, що містяться в щорічному переліку зауважень, або у вигляді спеціальних звітів. Виконує важливу функцію радника по бюджету, передає в законодавчі збори свої коментарі до всіх проектів бюджетів, представлених їм на розгляд, заздалегідь поставивши їх на голосування. Документи найвищого органу фінансового контролю, передані в різні збори, складають предмет обговорення в парламентській комісії у присутності одного з представників Суду Рахунків.
Республіка Болгарія Глава третя Стаття 91	**Національне контрольно–ревізійне управління** ВОФК країни є державним органом зовнішнього контролю бюджетних і інших державних коштів. Він був створений у 1995 році на підставі шостого по рахунку Закону про ВОФК, прийнятого Національною Асамблеєю відповідно до Конституції Республіки Болгарія від 1991 року. ВОФК є незалежним в своїй діяльності і звітує перед Національною Асамблеєю, яка вибирає Президента і десять членів ВОФК на дев'ять років. У грудні 2001 року Національна Асамблея затвердила новий Закон про ВОФК, з ухваленням якого законодавство про зовнішній контроль Республіки було приведене у відповідність з вимогами Лімської декларації ІНТОСАЇ. Головне завдання ВОФК відповідно до Закону – забезпечувати належне управління бюджетними і іншими державними коштами, а також надавати Парламенту, уряду і ЄС достовірну інформацію для ефективного використання державних коштів і складання звітності про виконання відповідних бюджетів. Діяльність ВОФК ґрунтується на принципах відвертості і прозорості. ВОФК визначає список організацій, що перевіряються, для включення в Щорічну Програму аудиту, напряму аудиту і умови проведення аудиторських перевірок. ВОФК надає Парламенту інформацію для звіту по затверджених аудиторських перевірках щокварталу. ВОФК має свій власний бюджет, що є незалежною частиною бюджету республіки, що гарантує йому фінансову незалежність. Закон розширив повноваження ВОФК і відносно аудиту засобів ЄС

	(включаючи їх використання кінцевими одержувачами), затвердив перехід на нові стандарти аудиту і проведення двох основних видів перевірок (фінансовий аудит і аудит ефективності), удосконалив порядок звітності і підвищив прозорість і відвертість діяльності ВОФК. У ВОФК немає права накладати санкції. У разі виявлення недостачі або порушень, ВОФК інформує відповідні компетентні органи про необхідність притягання до відповідальності і стягнення адміністративних штрафів. У 2004 році Національна Асамблея затвердила поправки в Закон про ВОФК, передбачивши повноваження ВОФК по проведенню контролю формування і управління державним і муніципальним боргом, а також аудиту державних підприємств за рішенням Національної Асамблеї. Ухвалення поправок до Закону поліпшило взаємодію з Парламентом і його комітетами. ВОФК має право надавати в Національну Асамблею і Раду Міністрів свій висновок на поправки до законів і підзаконних актів. В даний час організаційна структура ВОФК складається з 10 аудиторських департаментів: 5 з них займаються фінансовим аудитом, 3 – аудитом ефективності, 1 – спеціальними аудиторськими перевірками і ще 1 – подає юридичну підтримку і розробляє методологію аудиту. У ВОФК 6 регіональних відділень і 27 секторів в районних центрах країни. В департаментах ВОФК і регіональних відділеннях працюють 470 чоловік, в їх числі 370 аудиторів. Результати контрольної діяльності надаються Національній Асамблеї з рекомендаціями по поліпшенню управління бюджетними і іншими державними коштами.
Великобританія Закон «Про національний аудит» від1983 року	**Національне контрольно–ревізійне управління** ВОФК є головним державним аудиторським органом Великобританії. Утворене в 1983 році відповідно до закону «Про національний аудит», як орган, що діє при Генеральному контролерові і аудиторові, і замінило собою Департамент у справах казначейства і аудиту. Мета змін полягала в посиленні контрольних функцій Генерального контролера і аудитора і його незалежності від уряду. Завданням ВОФК є здійснення контролю над фінансовою діяльністю центральних органів виконавчої влади – міністерств і відомств, інших загальнонаціональних державних установ. Управління повністю незалежно від уряду і підзвітне безпосередньо парламенту, якому воно регулярно докладає про результати своїх перевірок. У своїй поточній діяльності ВОФК працює у взаємодії з Комітетом з бюджету Палати общин парламенту. Штаб–квартира Управління розташована в Лондоні, його відділення є в Кардіфі, Блекпулі, Ньюкаслі і Редінзі. Загальний штат НКРУ – 750 од. Установлені посади генеральних аудиторів в Шотландії і Уельсі (у Північній Ірландії ця посада існує з 1921 року). Вони здійснюють контроль за фінансовою діяльністю місцевої адміністрації і підзвітні місцевим законодавчим органам (парламенту Шотландії, асамблеям Уельсу і Північної Ірландії). У Шотландії генеральний аудитор очолює створений на базі місцевого персоналу НКРУ і Шотландській бюджетній комісії аудиторський орган «Аудит Шотландії». Аналогічна ситуація в Північній Ірландії, де діє Північноірландське аудиторське управління. Генеральний аудитор Уельсу працює на базі

	відділення НКРУ в Кардіфі. Контроль за фінансовою діяльністю місцевих органів влади і державних служб, а також призначення аудиторів на місцях в Англії і Уельсі здійснює Комісія з аудиту. Аналогічні функції в Шотландії і Північній Ірландії покладені, відповідно, на «Аудит Шотландії» і Північноірландське аудиторське управління. З метою концентрації зусиль по вдосконаленню державного контролю керівники органів державного контролю Великобританії створили Форум державного аудиту. Він включає представників центрального і місцевого уряду, державних служб охорони здоров'я і аудиторського і бухгалтерського співтовариства. Протягом останніх 15 років діяльність ВОФК була направлена на посилення ролі аудитора з метою вдосконалення процесу управління державними фінансами і підвищення результатів роботи державних установ. Це привело до зміни бачення аудиторами їх власної ролі, видів і стилістики звітів ВОФК, а також відносин з відомствами, що перевіряються. Аудитори все частіше використовують свій досвід і знання для надання консультативних послуг і допомоги керівникам відомств, наприклад, тим, хто бере участь в реформі бюджетного обліку і управління державними фінансами, що проходить зараз, у Великобританії. Фінансові перевірки ВОФК здійснюються на основі аудиторських стандартів Великобританії, вживаних також аудиторами приватного сектора, і відповідних міжнародних аудиторських стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів. Ініційована урядом незалежна експертна оцінка аудиту і підзвітності привела до збільшення числа організацій, що підпадають під контроль Генерального аудитора, керівника ВОФК, а також до зміни ролі ВОФК в підтвердженні систем даних, що стосуються показників ефективності діяльності організації. Створення нових контрольних установ, підзвітних шотландському парламенту і Національній асамблеї Уельсу, підвищило значущість роботи ВОФК з іншими органами. ВОФК проводить два види аудиту: фінансові перевірки і аудит ефективності. Більшість співробітників ВОФК займаються фінансовим аудитом, який направлений на надання незалежного висновку по щорічній фінансовій звітності, що складається державними установами. Всі фінансові перевірки проводяться відповідно до національних аудиторських стандартів, виданих Радою з аудиторської практики і відповідними аудиторським стандартам Міжнародної федерації бухгалтерів.
Грузія Глави 3, 6 п.1 ст. 64, ст. 97	**Палата Контролю** Згідно Конституції Грузії нагляд за використанням і витратою державних коштів й інших матеріальних цінностей держави здійснює Палата Контролю Грузії. Вона створена у 1997 році і вправі перевіряти діяльність інших державних органів фінансово–господарського контролю, подавати Парламенту пропозиції щодо вдосконалювання податкового законодавства. Палата Контролю є незалежною у своїй діяльності. Вона підзвітна Парламенту. Голову Палати на 5–річний строк за поданням Голови Парламенту більшістю складу обирає Парламент Грузії. Два рази на рік – під час обговорення

	попереднього та остаточного звітів про виконання бюджету – Палата Контролю подає Парламенту доповідь у по зі звіту уряду, а один раз на рік – звіт про свою діяльність. Повноваження, організація, порядок діяльності та гарантії незалежності Палати Контролю визначені законом «Про палату контролю Грузії». Згідно завдань, визначених Конституцією і Законом 1997 року ВОФК Грузії: контролює законність, цільовість і ефективність витрачання коштів держбюджету, бюджетів автономних республік и територіальних одиниць Грузії; контролює законність, раціональність і ефективність використання держборгу, кредитів; контролює ефективність и цільовість використання державної власності; вивчає і аналізує порушення в бюджетному процесі, їх відхилення і подає пропозиції по їх усуненню; оцінює обґрунтування дохідної і видаткової частин проекту Державного бюджету; контролює законність руху і своєчасність перерахування коштів бюджету в банки і інші кредитні установи Грузії; за рішенням Парламенту проводить експертизу и видає висновки по проектам законів и нормативних актів, а також програмам, для фінансування яких передбачено виділення коштів з держбюджету. ВОФК – має єдину, централізовану систему, в яку входять центральний апарат Палати контролю, палати контролю Абхазії и Аджарської Автономної Республіки і бюро палат контролю в інших територіальних одиницях Грузії. Голова Палати має заступників, в тому числі – одного першого, яких призначає на посаду Президент Грузії за поданням Голови Палати контролю. В Палаті контролю створено вищий колегіальний орган – президіум Палати контролю, який: визначає основні напрямки діяльності системи Палати; затверджує Регламент роботи, плани роботи; заслуховує звіти про результати особливо важливих ревізій і перевірок; заслуховую звіти про роботу проведену палатами контролю Абхазії, Аджарії і бюро Палати контролю; затверджує звіт, який подається в Парламент; затверджує структуру Палати.
Угорська Республіка Глави II, IV п.5 §20 § 27 §32/C	**Державне контрольно–ревізійне управління** У 1989 році Парламент заснував найвищий контролюючий орган (ВОФК), який відповідно до Конституції є «організацією фінансового і економічного контролю». Діяльність ВОФК регулюється трьома рівнями законодавства: положення ВОФК в організації державної влади і його статус визначаються Конституцією; контрольні функції і повноваження визначаються Законом про ВОФК і іншими законодавчими актами; управління і керівництво організації, її контрольно–ревізійна діяльність, взаємодія з Парламентом, засобами масової інформації, міжнародними організаціями і управління витрачанням засобів визначаються Правилами організації і діяльності, а також різними внутрішніми інструкціями, що стосуються, в основному, але не виключно, фінансового управління і обліку. Незалежність ВОФК забезпечується тим, що для ухвалення або зміни Закону про ВОФК необхідно отримати дві третини голосів в Парламенті. Така ж кількість голосів необхідна для обрання Президента і Віце–президентів ВОФК, які обираються строком на 12 років. Високі ставки оплати праці в порівнянні з державними службовцями інших організацій також сприяють незалежності і

	безсторонності ВОФК. У щорічному звіті про свою діяльність ВОФК стисло описує і оцінює зміст проведених перевірок, звітує про їх результати, про рішення поставлених задач і визначення подальших заходів. Парламент затверджує звіт ухваленням резолюції, в якій міститься оцінка діяльності ВОФК і указуються основні напрями розвитку його контрольно–ревізійних повноважень. Звіти про проведені перевірки ВОФК також направляє до Парламенту. Звіти публікуються, що є важливим елементом захисту державних інтересів. ВОФК має дуже широкі контрольні повноваження. Контроль ВОФК охоплює всю область державних фінансів, включаючи казначейські і позабюджетні засоби, а також фінансове управління організацій, що надають державні послуги і виконують завдання, що виходять за межі державних фінансів, і організацій, що знаходяться повністю або частково в державній власності. ВОФК також перевіряє законність використання засобів організаціями, підзвітними в своїй діяльності Парламенту і політичними партіями. У Угорщині ВОФК має широкі повноваження щодо перевірки фінансового управління місцевими бюджетами. Одним з обов'язків Президента ВОФК є підписання контрактів по бюджетних запозиченнях. Прийнятий в 2003 році Закон «Про прозору кишеню» вніс значні зміни до діяльності ВОФК, надавши право ВОФК перевіряти закупівлі, проведені за рахунок державних коштів, а також будь–які контракти, що мають відношення до державної власності. ВОФК може прослідкувати процес використання державних коштів не тільки в області державних фінансів, але і в приватному секторі, аж до кінцевого одержувача. ВОФК здійснює перевірки відповідно до щорічного плану контрольних заходів, затвердженим Президентом. У ВОФК має місце диверсифікація контрольної діяльності, а саме розмежування між фінансовими перевірками і аудитом. Важливим моментом в діяльності ВОФК є те, що висновки, висновки і рекомендації за наслідками перевірок включаються в звіт тільки після низки координаційних заходів (контакти з установами, що перевіряються, і робота з різними внутрішніми підрозділами ВОФК) і проведення складного процесу забезпечення якості, що гарантує достовірність результатів проведених перевірок.
Федеративна Республіка Германія Глава X, п.2 ст. 114	**Федеральна Рахункова палата** В 1990 році почалася робота по інтеграції контрольного органу колишньою НДР у фінансову систему Західної Німеччини. Частина співробітників була зарахована в штат ВОФК, а частина – у контрольні органи суб'єктів федерації. Федеральна рахункова палата є верховним федеральним органом і як незалежний орган фінансового контролю відповідає лише перед законом. У своїй діяльності ВОФК керується основним законом – Конституцією Німеччини, законом про найвищий орган фінансового контролю 1985 року, законом про основи бюджетної діяльності, дотримання якого є обов'язковим при складанні як федерального бюджету, так і бюджетів суб'єктів федерації, а також її бюджетним кодексом. Оскільки Німеччина є федеральною державою, ВОФК здійснює перевірки, складає звіти по їх результатах і дає керівництву

	країни рекомендації відносно поступлень і витрачання коштів лише федерального бюджету. Доходи і витрати бюджетів, що входять до складу федерації суб'єктів, перевіряють суди аудиторів, що виконують ті ж функції, що і федеральний ВОФК. На початку 1998 року було створено дев'ять регіональних контролюючих органів, перед якими було поставлено завдання оптимізації і посилення. державного контролю в країні, а існуючі органи з тими ж функціями скасовані. Регіональні контрольні органи підкоряються ВОФК, який керує і контролює їх діяльність. З 1 липня 2000 року штаб–квартира ВОФК знаходиться в Бонні. Основні повноваження ВОФК визначені в Конституції, а правила проведення ревізій федеральним контролюючим органом викладені в Бюджетному кодексі і інших законодавчих актах, які, проте, не встановлюють жорсткого регламенту виконання ВОФК і його дев'ятьма регіональними відділеннями своїх функцій. Саме незалежність від держави накладає на ВОФК величезну відповідальність за ефективне і результативне виконання своєї роботи. Принципи і порядок роботи ВОФК і його регіональних відділень викладені у внутрішніх правилах проведення ревізій, що забезпечують одноманітність методів і процедур. ВОФК не лише дає рекомендації депутатам парламенту, які контролюють витрачання засобів окремими відомствами, але і бере участь в завершальному засіданні Комітету з асигнувань присвяченому обговоренню проекту бюджету, де до його представників часто поводяться з проханням висловитися по ще не вирішених питаннях. У подальшій роботі над бюджетом ВОФК участі не приймає. Відповідно до загального для всіх федеральних міністерств регламенту в роботі над законопроектами, яку веде уряд і інші відомства, бере участь президент ВОФК як Уповноважений по питаннях ефективності державного управління, який висловлює свою думку, складену на підставі результатів контрольно–ревізійної діяльності, глибокого знання того, як працюють державні установи, і уявлення про труднощі, з якими можна зіткнутися при практичній реалізації законодавчих ініціатив.
Королівство Данія Частина V, п.2–3 ст. 47	**Національне контрольно–ревізійне управління** ВОФК Данії в його сьогоднішньому вигляді був організований в 1976 році під керівництвом Міністра економіки. Після внесення поправки до Закону про Генерального Аудитора в 1991 році ВОФК був організаційно підпорядкований Парламенту. Генеральний Аудитор призначається Головою Парламенту по рекомендації Комітету державних рахунків. Генеральний Аудитор незалежний в здійсненні своїх повноважень, він вирішує, як організувати і провести перевірку. Оскільки Генеральний Аудитор незалежний в здійсненні своїх повноважень, Комітет державних рахунків не бере участі в плануванні програм контрольних заходів, здійснюваних ВОФК, і не обговорює вибір методології. Проте, Генеральний Аудитор включає заявку Комітету на контрольне обстеження в програму контрольних заходів. Останніми роками в організації ВОФК Данії відбулися деякі зміни, які зробили контрольні завдання вужче спеціалізованими. ВОФК роздільний на департаменти, більшість з яких відповідає за фінансові

	перевірки або аудит ефективності. Спеціалізація, яка в даний час існує у ВОФК, дозволяє співробітникам набувати досвіду, розвиває здібність до аналізу і отримання знань в своїй області контролю. У 2004 році у ВОФК було 250 співробітників. Співробітники проходять навчання на місцях і працюють в підрозділах по 5–15 чоловік. При проведенні контрольних заходів ВОФК Данії в даний час приділяє велику увагу розгляду інформації про результати діяльності. У зв'язку з появою нових систем надання державних послуг, головним завданням ВОФК стає створення надійних схем забезпечення підзвітності перед парламентом. Перевірки проводяться відкрито в рамках двостороннього діалогу з міністерствами і відомствами, а за наслідками перевірок складаються збалансовані звіти. З 1999 року проводяться щорічні зустрічі між Генеральним Аудитором і керівниками міністерств. В 1996 році в Закон про Генерального Аудитора Данії були внесені відповідні поправки. Разом з іншими можливостями, ВОФК Данії дістав доступ до рахунків і іншої інформації компаній, а Генеральний Аудитор перестав бути аудитором державних компаній з обмеженою відповідальністю.
Естонська Республіка Глави 4, 5, 7, 11 п.7 ст. 65, п.11 ст. 78, п.13 ст. 104, ст.132 –138	**Державне контрольно–ревізійною управління** ВОФК Естонії – Державне контрольно–ревізійною управління (ДКРУ) – є незалежним державним органом, що здійснює економічний контроль відповідно до Конституції Естонської Республіки і Закону про ДКРУ. Питання про відтворення ВОФК Естонії набуло особливого значення в 80–х роках минулого сторіччя, коли йшла боротьба за відновлення незалежності Естонської Республіки. В 1990 році Парламент прийняв закон про ВОФК, який діяв до 1995 року, коли Рійгикогу прийняв другий за післявоєнний період Закон про ДКРУ, розроблений з метою приведення правової основи його діяльності у відповідність з Конституцією держави, прийнятою на референдумі 1992 року. ДКРУ довелося створити свою організаційну структуру, розробити методи здійснення контрольно–ревізійної діяльності, підібрати і навчити персонал, виходячи з нового розуміння того, що таке економічний контроль, і почати виконувати завдання, сформульовані в положеннях нового закону. На перший план в діяльності ДКРУ вийшли питання стратегічного планування і управління, системного підходу і ефективності. Замість того щоб указувати уряду на порушення і помилки, що допускаються господарюючими суб'єктами, ДКРУ стало надавати йому і парламенту консультаційні послуги, брати участь в підготовці державного бюджету і звітів про його виконання в частині управління фінансовою діяльністю, внутрішнього і зовнішнього контролю відповідно до європейських і міжнародних стандартів. З метою підвищення ефективності роботи і зміцнення відносин ДКРУ з Рійгикогу була створена спеціальна парламентська комісія, якою було доручено розгляд звітів і рекомендацій ДКРУ. Третя редакція закону про ДКРУ прийнята в 2002 році. В Закон були внесені наступні зміни: напрями діяльності ДКРУ, відповідні міжнародним, а саме: проведення фінансових перевірок і аудиту ефективності; право здійснення контролю за використанням засобів,

	що отримуються від Європейського Союзу; чітке визначення мандата ДКРУ в частині здійснення контролю за діяльністю розпорядників засобів, зокрема на рівні місцевої влади; регламенти проведення перевірок. Відповідно до Конституції ДКРУ є незалежним органом, що здійснює контроль за веденням господарської діяльності державними підприємствами, органами управління і іншими організаціями, використанням державного майна і його збереженням, використанням державних коштів, переданих в розпорядження місцевих властей, господарський–економічною діяльністю компаній, більш ніж половина акцій яких належить державі або які отримали позики, повернення яких, а також виконання ними контрактних зобов'язань, гарантовані державою. ДКРУ основна увага зосереджена на управлінні фінансовою діяльністю державних установ. За результатами перевірки складається висновок про відповідність балансового звіту, звіту про результати господарської діяльності і приміток до фінансової звітності тих, що перевіряються вищезазначеним вимогам. Висновок складається на підставі перевірки всіх напрямів діяльності установи. Фінансова перевірка дає повне уявлення про те, чим займається те або інша установа, з якими труднощами воно при цьому стикається, дозволяючи, таким чином, встановити відповідність з положеннями його статуту. Один раз в рік ДКРУ представляє Рійгикогу результати фінансових перевірок у формі звіту. У ДКРУ створені три управління – управління оцінки операційних ризиків (завдання полягає в складанні висновку про те, наскільки ефективні системи контролю, документообіг), управління аудиту ефективності (дає оцінку рішенням, що приймаються державними установами в частині проблем, що виникають в їх щоденній діяльності, ретельно аналізує причини їх виникнення і виробляє рекомендації по їх подоланню) і управління фінансових перевірок. Звіти про ревізії і оглядовий–аналітичні матеріали, підготовлені ДКРУ подаються в Комітет з контролю за виконання державного бюджету Парламенту.
Євросоюз Брюссельський договір 1975 року, Амстердамський договір 1997 року, Ніццький договір 2003 року	**Європейська рахункова палата** Європейська рахункова палата, створенню якої передувало підписання в липні 1975 року Брюссельського договору, почала свою роботу в 1977 році. Штаб–квартира Європейської рахункової палати знаходиться в Люксембурзі. По Маастрихтському договору 1992 року Європейська рахункова палата стала інститутом Європейського співтовариства, що ще більш укріпило її незалежність і авторитет. Договором передбачається щорічна публікація Палатою Заяви про гарантії про достовірність стану рахунків країн–членів Співтовариства, законності і правильності відповідних операцій. Амстердамський договір 1997 року розширив повноваження Рахункової палати, розповсюдивши їх на другу і третю «опори» ЄС (зовнішня політика і політика безпеки і співпраця в області правосуддя і внутрішніх справ). Це ще більш укріпило роль Палати в боротьбі із злочинністю і іншими правопорушеннями. Договір підтвердив право Рахункової палати звертатися до Суду першої інстанції з юрисдикцією на території країн–членів ЄС для захисту

	своїх прерогатив від посягань інших інститутів ЄС. Ніццький договір, що набув чинності 2003 року, підтвердив принцип формування складу Палати – по одному аудиторові від кожної держави–члена. Договір передбачає можливість збільшення ролі Бригад аудиторів в затвердженні деяких видів звітів і висновків, з тим, щоб Палата мала можливість не збиратися у повному складі. Європейська рахункова палата проводить зовнішній аудит фінансового стану ЄС. У статтях з 246 по 248 Договору про Європейський Союз викладені повноваження і правила формування складу Європейської рахункової палати. Повноваження зводяться до наступного. Європейська рахункова палата: перевіряє рахунки доходів і витрат Європейського Союзу; перевіряє, чи були доходи отримані, а витрати проведені на законних підставах і належним чином, і чи продумано здійснювалося управління фінансовою діяльністю, іншими словами, чи належна увага приділялася економії засобів, ефективності і результативності їх використання; складає річний звіт про виконання бюджету Європейського Союзу на кожен фінансовий рік, включаючи Документ про гарантії (DAS) достовірності рахунків Європейського Союзу за минулий фінансовий рік, законності і правильності здійснення відповідних операцій; у будь–який час може надавати свої спостереження по конкретних, вибраних нею самою темам, зокрема у формі Спеціальних доповідей; складає доповіді про випадки правопорушень або вірогідного шахрайства, виявлених при проведенні перевірок; надає офіційні висновки по законопроектах, що вносяться, ЄС, що має фінансовий характер; надає консультації по будь–яких пропозиціях, що передбачають вживання заходів по боротьбі з шахрайством; сприяє Європейському парламенту і раді в здійсненні контролю за виконання бюджету Європейського Союзу за допомогою публікації звітів і висновків про проведення ревізій. У Палати немає суддівської правомочності, тому її звіти і висновки не мають обов'язкової юридичної сили. Проте її робота має велике значення для вдосконалення методів управління фінансовою діяльністю тих, на кому лежить відповідальність за розробку правової бази, управління і адміністрування програмами і фінансовими ресурсами ЄС. Склад Європейської рахункової палати, яка формується з представників країн–членів ЄС, по одиниці від кожної країни. Аудиторів призначає Рада Європейського Союзу після консультацій з Європейським парламентом по кандидатурах, запропонованим країнами–членами ЄС. Рішення членами Палати приймаються колегіально. Кожен член Палати несе відповідальність за виконання завдань, внесених до його щорічного плану роботи. У роботі їм допомагає персонал, що має спеціальну підготовку. Очолює Європейську рахункову палату Президент, що обирається членами Палати з свого числа. Кадровий склад Європейської рахункової палати налічує 760 чоловік – це ревізори, перекладачі і працівники адміністрації. Рахункова палата є колегіальним органом, що затверджує звіти і висновки про проведені перевірки більшістю голосів. Засідання Палати закриті для широкої публіки. Палата самостійно розробляє правила внутрішнього розпорядку і процедури і направляє на

	затвердження Радою ЄС. В своїй роботі не залежить ні від інших інститутів ЄС, ні від урядів країн–членів. Вона сама визначає теми перевірок, методику, форму і час надання отриманих результатів і їх обнародування.
Республіка Ісландія Глава IV, ст.43	**Національне контрольно–ревізійне управління** У 1986 році в законодавчій базі Національного контрольно–ревізійного управління Республіки Ісландія (НКРУ) відбулися істотні зміни, в результаті яких найвищий орган фінансового контролю перетворився на незалежний орган при Ісландському парламенті. Законом про державну контрольно–ревізійну діяльність, прийнятому в 1997 році, було дано точніше визначення повноважень найвищого органу фінансового контролю відносно аудиту ефективності. Аудит ефективності діяльності проводиться для з'ясування її меж. Перевірки результатів діяльності місцевих органів влади і приватних компаній проводяться при укладенні договорів про надання послуг, які уряд зобов'язаний надавати згідно із законом. Також був посилений контроль фінансової діяльності шляхом точнішого визначення його цілей і завдань. Вся діяльність НКРУ здійснюється чотирма основними підрозділами: відділами фінансового контролю I–III, відділом аудиту ефективності, відділом юридичного і екологічного контролю і відділом по контролю інформаційних систем. До основних завдань найвищого органу фінансового контролю Ісландії відноситься перевірка звітності центрального уряду і оцінка того, наскільки правдиво і неупереджено відображають річні звіти державних органів і підприємств результати їх діяльності і фінансове положення, а також в якому ступені їх витрати відповідають призначенням урядового бюджету і іншим законним розпорядженням. Здебільшого, НКРУ Ісландії звітує про проведені заходи у формі звітів або висновків. Ці звіти завжди прямують в організації, що піддалися перевірці, і в міністерства, до яких вони відносяться. Деякі із звітів вдаються до гласності і прямують до Парламенту і ЗМІ. Зокрема, це стосується звітів про проведені перевірки урядових органів і підприємств, звітів з конкретних питань і різних керівних вказівок для державних органів. Результати перевірки звітності центрального уряду завжди стають надбанням гласності. НКРУ Ісландії, головним чином, займається звичайними перевірками фінансової діяльності. Аудит ефективності проводиться з метою регулювання роботи центральних державних органів і підприємств шляхом пропозиції заходів по поліпшенню методів управління, організаційної структури, роботи з кадрами, механізмів контролю, постановки завдань і методів роботи.
Королівство Іспанія Розділи 7, 8 Глава третя ст. 136, п. «d» ст.153	**Суд Рахунків** З ухваленням Іспанією в 1978 нової Конституції структура найвищого контрольного органу і дві його основні функції, контрольна і судова, кардинально змінилися. Найвищий контролюючий орган отримав статус органу, що здійснює контроль за рахунками держави і господарською діяльністю, здійснюваною в державному секторі економіки. У нього з'явилася власна юрисдикція (облік), майже як у звичайного судового органу. Також як і звичайна судова інстанція, він виносить ухвали, але оскаржити їх можна тільки у Верховному суді.

	Організаційна структура найвищого органу фінансового контролю Іспанії не зазнала значних змін з тих пір, як у 1982 році була прийнята остання Конституція країни, положеннями якої регулюються основні учасники його діяльності, його статус і функції. Основний закон країни визначає склад Суду Рахунків, сферу його діяльності, тоді як питання практики ведення справ і кадрової політики регулюються законом 1988 року (LFTCu). Суд Рахунків Іспанії є незалежним інститутом з своїм власним бюджетом, що дозволяє йому виконувати покладені на нього обов'язки максимально об'єктивно. Технічна підтримка, яку він надає Парламенту країни, полягає в проведенні перевірок, результати яких служать підставою для здійснення політичного регулювання. Незалежність Суду Рахунків закріплюється положенням про статус його членів, що обираються з числа державних службовців і осіб відповідних професій, що володіють високою кваліфікацією і великим досвідом роботи в даній області, круг яких визначається законом. Повноваження членів Суду Рахунків прирівнюється до повноважень суддів і посадовців державної влади. Допоміжний персонал також відрізняється об'єктивністю і безсторонністю, в штаті Суду Рахунків налічується близько 750 чоловік, основна частина яких також є державними службовцями. ВОФК Іспанії є колегіальним органом, його повний склад налічує тринадцять членів: дванадцять є радниками, що обираються кваліфікованою більшістю парламенту (3/5 від загального числа голосів) строком на 9 років, і один – Прокурор. Президента Суду Рахунків обирають самі радники строком на три роки. ВОФК здійснює перевірку відповідності ведення господарській і фінансовій діяльності державних установ правовим нормам, ефективність і результативність використання ними отримуваних з бюджету коштів. Разом з фінансовим і правовим контролем здійснюється і аудит ефективності. Компетенцію Суду Рахунків ніяк не обмежує існування регіональних контрольно–ревізійних органів, які погоджують з ним свою діяльність. Повноваження Суду Рахунків по проведенню перевірок розповсюджуються на всі без виключення державні установи, а саме, державний апарат, нижчі рівні (регіони і муніципалітети), органи соціального забезпечення, організації і підприємства державного сектора економіки. Його мандат розповсюджується і на одержувачів засобів у вигляді субсидій, кредитів, державних гарантій або будь–якого іншого виду державної допомоги, політичні партії в частині витрачання ними засобів на виборчі кампанії. На своєму пленарному засіданні найвищий орган фінансового контролю приймає річний план проведення передбачених нормативно–правовими актами перевірок. Результати перевірок оформляються у вигляді звітів або аудиторських висновків, що затверджуються на пленарних засіданнях Суду Рахунків і направляються до парламенту. Звіти і висновки аудиторів Суду Рахунків публікуються в офіційній урядовій газеті. Парламент отримує Звіт про стан державних рахунків, в якому представлена інформація про всі проведені протягом року перевірки і зроблені по їх результатах правові дії, щорічний звіт про роботу, виконану нижчестоящими контролюючими органами. Суд Рахунків має право

	вносити до парламенту пропозиції про ухвалення заходів по вдосконаленню управління господарською і фінансовою діяльністю в державному секторі і методів внутрішнього контролю. Орган має судову функцію, яка полягає в переслідуванні за порушення, допущені при використанні державних коштів їх розпорядниками, незалежно від того, є вони державними службовцями чи ні, і переслідуванні мети відшкодування нанесеного збитку. Суд Рахунків не накладає на порушників яких–небудь санкцій, хоча виявлені ним порушення можуть спричинити за собою кримінальне покарання. Встановлений законом порядок судочинства передбачає можливість оскарження винесених Судом Рахунків рішень. Касаційні скарги на рішення, прийняті в порядку апеляції, можуть бути переглянуті Верховним судом.
Італійська Республіка Глава III, Розділ III, п.2,3 ст.100 Глава IV, Розділ I, ст.103	**Суд Рахунків** З ухваленням закону 1862 року був заснований Суд Рахунків Італійського королівства – перший найвищий орган фінансового контролю об'єднаної Італії. Сучасний ВОФК включений в структуру Конституції Республіки як один з органів, що гарантує законність і належне управління адміністративною діяльністю і державних фінансів, і як один з юридичних органів. Така подвійна згадка визначає центральну роль ВОФК в гарантуванні належного управління державними коштами. При здійсненні своїх контрольних функцій він виступає як нейтральний, автономний і незалежний орган як по відношенню до Уряду, так і до Парламенту. При здійсненні своїх юридичних функцій, відповідно до своїх намірів і цілей, він частково бере на себе функції суду. Як контролюючий орган ВОФК є абсолютно незалежним як від політичних, так і юридичних інститутів. Він володіє незалежністю думок навіть відносно Парламенту, який визначений Конституції як безумовний одержувач звітів про аудиторські перевірки. ВОФК звітує про результати проведених перевірок не рідше одного разу на рік. Конституція Італії надає ВОФК виняткове право в «питаннях обліку державних коштів». Він не тільки виносить думки по рахунках звітних відомств, але і дає оцінку особистої, фінансової і адміністративної відповідальності адміністраторів і керівників за збиток, заподіяний, – навмисно або із–за допущених помилок – при здійсненні своїх функцій. Конституційні повноваження ВОФК визначають три основних функцій: обмежений «попередній» контроль, направлений на запобігання набуттю чинності найбільш важливих актів Уряду, якщо вони є незаконними; загальний подальший контроль системи управління з метою підвищення ефективності державної політики; визначення меж відповідальності державних адміністраторів і керівників, метою якого є притягання до відповідальності за збиток, нанесений явно помилковою діяльністю, шляхом накладення штрафу або вимоги компенсації за нанесеного ушкодження. Члени ВОФК мають кваліфікацію суддів, як при проведенні контрольних заходів, так і при здійсненні юридичних і прокурорських функцій, тобто вони володіють цією компетенцією без якої–небудь відмінності між цими двома функціями. Процедура призначення Президента ВОФК передбачає видання

	указу Президента Республіки на підставі пропозиції Голови Ради Міністрів після попереднього вивчення думки Президентської Ради, яка є саморегульованим органом магістратів ВОФК. Генеральний Прокурор ВОФК призначається указом Президента Республіки за пропозицією Голови Ради Міністрів з числа магістратів ВОФК, що займають пост Президента Палати. Магістрати (судді) ВОФК (в кількості 496 чоловік) призначаються за допомогою процедури відкритого конкурсу на основі послужного списку і результатів іспитів. Персонал ревізорів і адміністраторів складається з 2872 чоловік. Очолює адміністрацію ВОФК один з магістратів – Генеральний Секретар. ВОФК здійснює свою контрольну діяльність через палати. Через організаційні повноваження, даних йому законом, ВОФК в січні 2001 року ухвалив рішення про наступну організаційну схему: Об'єднані палати; Центральні Рахункові Палати: Рахункова Палата з питань відповідності державних законів Рахункова Палата, що здійснює аудит ефективності в державних органах управління; Рахункова Палата по перевірці державних органів і державних підприємств; Рахункова Палата з питань місцевих автономій; Рахункова Палата з суспільних і міжнародних питань; Регіональні Рахункові Палати. Робочі програми ВОФК затверджує щорічно. ВОФК виносить судові ухвали про відповідальність всіх керівників, державних службовців і суб'єктів, пов'язаних з державною службою на основі найму або офіційних відносин. Також орган виносить судові ухвали про бухгалтерську відповідальність за неправильне ведення бухгалтерського обліку. Згідно із законом найвищий орган фінансового контролю відповідає за винесення судової ухвали з питань цивільних, військових і ветеранських пенсій. Судові рішення про пенсійне забезпечення стосуються як питань існування права на пенсію, так і сум пенсій.
Республіка Казахстан Розділ IV п.2 ст. 53, п.1 ст. 57	**Рахунковий комітет з контролю за виконання республіканського бюджету** З 1996 року незалежний від виконавчої влади зовнішній фінансовий контроль в Казахстані здійснюється Рахунковим комітетом з контролю за виконання республіканського бюджету (ВОФК). Питання формування і підзвітності ВОФК відображені в Конституції Республіки Казахстан, прийнятої в 1995 році. Так, Голова і два члени Рахункового комітету призначаються на посаду Президентом строком на 5 років, шість членів – призначаються строком на 5 років Парламентом. Звіт ВОФК затверджується на спільному засіданні Палат Парламенту країни. У структуру Рахункового комітету входить також апарат Рахункового комітету, метою якого є забезпечення своєчасної і якісної реалізації його повноважень. Основними завданнями ВОФК є: контроль за дотриманням вимог бюджетного законодавства і інших нормативних правових актів, регулюючих питання виконання республіканського бюджету; контроль за цільовим і ефективним використанням засобів республіканського бюджету, кредитів, державних і гарантованих державою позик, призначених для виконання державних і галузевих програм Уряду і інших витрат відповідно до єдиної бюджетної

	класифікації; контроль за повнотою і своєчасністю надходжень до республіканського бюджету. При плануванні контрольних заходів більший акцент робиться на оцінку ефективності витрачання засобів республіканського бюджету. Рахунковий комітет бере активну участь в процесі вдосконалення системи державного фінансового контролю, виступаючи ініціатором ухвалення нових нормативних правових актів, а також внесення змін і доповнень до чинних актів. Відповідно до Бюджетного кодексу, який вступив в силу з 2005 року, Рахунковий комітет здійснює зовнішній державний фінансовий контроль. Одним з позитивних аспектів нового Бюджетного кодексу є повніше визначення державного фінансового контролю. Таким чином, діяльність Рахункового комітету припускатиме здійснення зовнішньої перевірки відповідності законодавству діяльності об'єктів державного фінансового контролю, як в частині виконання бюджету, так і в частині оцінки виконання, використання грантів, активів держави, гарантованих державою позик, грошей від реалізації державними установами товарів (робіт, послуг), що залишаються в їх розпорядженні.
Республіка Кіпр Частина VI Глава II ст. 115, ст. 116, ст. 117	**Контрольно–ревізійне управління** ВОФК Республіки Кіпр був утворений після отримання островом незалежності від Великобританії в 1960 році. Відповідно до Конституції Республіки Генеральний Аудитор є керівником ВОФК, який є незалежною організацією і не входить до складу якого–небудь міністерства. Генеральний Аудитор і заступник Генерального Аудитора призначаються Президентом Республіки. Повноваження і обов'язки Генерального Аудитора викладені в Конституції Республіки. Відповідно до цього і іншими відповідними законами він відповідає за перевірку рахунків центрального уряду, законодавчих органів, місцевих властей, спеціальних фондів і інших відомств. Генеральний Аудитор також має право запрошувати докази або інформацію від одержувачів грантів, гарантій або позик з державного бюджету з метою оцінки того, як ці засоби використовуються. Відповідно до Конституції Генеральний Аудитор за допомогою свого заступника відповідає за перевірку від імені Республіки всіх витрат і надходжень, а також проводить перевірку і інспекцію всіх грошових рахунків, інших активів, що адмініструють ся, і зобов'язань, прийнятих Республікою або від її імені. Крім того, Генеральний Аудитор має право вимагати докази і інформацію від організацій, що перевіряються, в будь–якій формі. ВОФК Кіпру складається з трьох підрозділів. Два з них займаються в основному фінансовими перевірками і аудитом ефективності, а третій відповідає за технічні перевірки. Контрольно–ревізійна робота, за винятком технічних перевірок, проводиться шістьма напрямами, які далі підрозділяються на 12 відділів. Ще один відділ відповідає за комп'ютерні перевірки. За всі технічні перевірки відповідає Директор Технічного контролю, який є начальником технічного підрозділу. У ВОФК 107 постійних затверджених посад. Крім цього, 13 співробітників є допоміжним персоналом. На кожен рік складається план контрольних заходів. ВОФК Республіки здійснює наступні контрольні заходи: ф*інансові ревізії* (з елементами перевірки ефективності використання

	бюджетних коштів); п*еревірки* ефективного використання бюджетних коштів; т*ехнічні перевірки (п*еревіряється виконання технічних проектів: чи здійснюються вони відповідно до технічних умов і специфікацій, і наскільки вони економічні. Також перевіряється, наскільки добре проекти були сплановані, складені і виконані); п*ревентивні перевірки.* Щорічно Генеральний Аудитор представляє Президентові Республіки свій *річний звіт*, який далі поступає в Палату Представників.
Латвійська Республіка Розділ VII ст. 87, 88	**Державний контроль** Після відновлення незалежності Латвійської Республіки у 1991 році Верховна рада прийняла закон «Про Державний контроль». Як новий інститут Державний контроль Латвійської Республіки був готовий до початку роботи тільки в 1992 році. В цей час він підпорядковувався Верховній раді Латвійської Республіки. З 1993 року в повному об'ємі знову почала діяти Конституція Латвійської Республіки, згідно якої статус і мандат ВОФК носять демократичний характер. У 1993 році Сейм (Парламент) Латвійської Республіки прийняв закон «Про відновлення дії закону про державний контролюючий орган від 2 серпня 1923 року». Закон визначив структуру і керівні органи ВОФК – Державного контролю Латвійської Республіки, його положення були приведені у відповідність з міжнародними принципами проведення аудиту. У 2002 році Парламент прийняв закон «Про Державний контроль», положення якого забезпечують зміцнення ревізійної системи, розширення об'єму роботи ДК, включаючи ревізію ресурсів Євросоюзу, а також поліпшення якості ревізій. У 2004 року Парламент прийняв зміни до закону «Про Державний контроль», які передбачають, що термін повноважень державного контролера скорочується від 7 до 4 років і що одна і таж особа на місце Державного контролера може бути обрана тільки на два терміни. ДК не тільки перевіряє, але і дає рекомендації для усунення недоліків і допомагає керівникам інституцій управляти фінансовими коштами, а також пропонує поправки в нормативних актах. ДК не тільки шукає помилки в бухгалтерських документах, але і констатує слабкі місця в системах створених державою. ДК є одним з шести конституційних органів державної влади Латвії. Процедура призначення Державного контролера така ж, як процедура призначення суддів, але тільки на певний період. Правила внутрішнього розпорядку визначаються їм самим. Співробітники ДК не є державними службовцями. Відповідно до закону «Про Державний контроль» ДК сам вибирає структуру для ревізії, час і спосіб ревізії, а також висновок. ДК затверджує пріоритети ревізій, які підтверджують головні напрями ревізій, і, ґрунтуючись на поставлених пріоритетах, розробляє і підтверджує річний план ревізій тих, що проводяться ДК. ДК уповноважений перевіряти: надходження і витрати державного бюджету і бюджетів органів місцевого самоврядування; використання засобів Європейського Союзу і інших міжнародних організацій, ресурси яких є частиною державного бюджету або бюджетів органів місцевого самоврядування; операції з власністю держави і органів місцевого самоврядування.

	Пріоритетом ДК є фінансові ревізії, але також важливі і ревізії ефективності і законності.
Литовська Республіка Глава V п. 11 ст. 67 Глава XII ст. 133, ст. 134	**Державний контроль** Статус Державного контролю був остаточно закріплений в Конституції Литовської Республіки, прийнятої у 1992 році. Законом 1995 року закріплювалося правове положення ДК як найвищого органу економічного і фінансового контролю, його підзвітність Сейму, фінансова незалежність, повноваження по здійсненню перевірок, порядок призначення керівника, організаційні і інші питання. У 2001 році до закону були внесені поправки. ДК стає вищою контролюючою інстанцією держави, підзвітною Сейму. Серед всього іншого в законі з'являються положення, що регулюючі проведення державних перевірок, відбили зміни в уявленні про те, чим повинні займатися органи державного контролю: повинні скоріше перевіряти, ніж контролювати. У законі за органами державного контролю було закріплено право здійснювати перевірку використання засобів як організаціями, яким довірено управління засобами, що виділяються Литовській Республіці Європейським Союзом, так і їх одержувачами, а також перевірку реалізації програм за участю республіки. Найвищий орган фінансового контролю звітує перед Сеймом (парламентом), здійснює аудит ефективності центральних органів державної влади, органів державної влади нижчестоящих рівнів, організацій всіх організаційно–правових форм, в яких не меншого половини голосуючих акцій належить державі, всіх юридичних осіб, яким держава виділяє кошти або дає право використовувати майно, що належить йому. Органи фінансового контролю перевіряють, як використовуються засоби, що виділяються Литовській Республіці Європейським Союзом, як виконується її державний бюджет, бюджет Державного фонду соціального страхування і бюджет Фонду обов'язкового медичного страхування. Починаючи з 2003 року, в структурі ДК діє підрозділ, якому доручено проведення перевірки дохідної частини бюджету. Очолює ДК Генеральний аудитор, що призначається на п'ятирічний термін депутатами Сейму за представленням Президента Республіки. Перебування Генерального аудитора на посаді обмежене двома термінами. Генеральний аудитор подає на розгляд Сейму висновок про результати виконання державного бюджету, висновок про стан державного боргу, щорічну доповідь про діяльність ДК. Після досягнення 65 років Генеральний аудитор повинен піти у відставку. Рада ДК є дорадчим органом при Генеральному аудиторові. На його розгляд виносяться найбільш важливі питання, пов'язані з діяльністю ДК. Кількісний і персональний склад ради, круг його повноважень і порядок роботи визначає Генеральний аудитор. В даний час рада ДК складається з 11 членів. ДК складається з трьох управлінь, які ведуть роботу по наступних напрямах: аудит ефективності (4 відділи); фінансовий контроль (11 відділів, 3 з яких винесені в регіони); контроль державних рахунків і доходів (виконання державного бюджету, управління державним майном і державним боргом, адміністрування доходів). Підтримку основним напрямам діяльності подають інформаційна

	служба, служба підбору і підготовки кадрів, відділ міжнародних зв'язків, фінансовий відділ і бухгалтерія, служба управління майном. Є відділ внутрішнього аудиту. На 1 травня 2004 року в ДК налічувалися 344 співробітники, 55% яких є державними ревізорами. У обліковому складі допоміжних служб 134 співробітники. Щороку ДК зобов'язаний представляти в Сейм наступні документи: висновок про виконання державного бюджету, висновок про стан державного боргу, звіт про виконану роботу, звіт про стан державного майна, висновок за проектом державного бюджету.
Князівство Ліхтенштейн Норми, які регламентують діяльність ВОФК в текст Конституції не включені	**Національне контрольно–ревізійне управління** Для того, щоб підсилити роль незалежного фінансового контролю і забезпечити самостійність контрольного органу при виконанні своїх функцій, з 2004 року Національне контрольно–ревізійне управління Князівства Ліхтенштейн (НКРУ) отримало статус окремої, незалежної організації. Головним завданням НКРУ є сприяння парламентському Комітету контролю в здійсненні його обов'язків по нагляду за керівною діяльністю уряду і його відомств, а також за виконанням урядом його власних контрольних функцій. НКРУ відповідає за перевірку всього фінансового бюджету. НКРУ складає план проведення перевірок, який затверджується парламентським Комітетом контролю. План проведення перевірок реалізується НКРУ спільно із зовнішньою аудиторською фірмою, що дозволяє підвищити ефективність роботи завдяки об'єднанню зусиль і використанню знань і досвіду експертів на додаток до власних обмежених ресурсів НКРУ. Така співпраця державного органу фінансового контролю і приватної аудиторської фірми успішно здійснюється в Князівстві Ліхтенштейн впродовж останніх 50 років. НКРУ проводить перевірки річної звітності і внутрішніх механізмів контролю, а також аналізує систему в цілому. Воно також бере участь в перевірці процесу обробки даних в частині, що стосується питань контрольно–ревізійної діяльності. Разом з цими традиційними видами аудиторської діяльності НКРУ виконує завдання внутрішнього фінансового нагляду, наприклад, таких як контроль рахунків і кредитний контроль.
Велике Герцогство Люксембург Глава IV п. 3 ст. 54 Глава VIII ст. 105	**Суд Рахунків** Відповідно до прийнятого Закону 1999 року на найвищий орган фінансового контролю Люксембурга – Суд Рахунків – був покладений обов'язок здійснювати зовнішній контроль, який стосується не тільки законності і правомірності витрат, але і належного фінансового управління державними коштами. Суд Рахунків здійснює аудит ефективності, тобто перевіряє економічність, дієвість і ефективність виконання бюджету, але він не може виносити ухвал з приводу доцільності витрат. Найвищий орган фінансового контролю Люксембурга складається з п'яти членів: президента, віце–президента і трьох радників. Великий Герцог призначає членів найвищого органу фінансового контролю, вибираючи їх із списку трьох кваліфікованих кандидатів на кожну вакантну посаду, представлених Палатою депутатів. Члени Суду Рахунків призначаються на шестирічний термін. ВОФК ухвалює рішення на колегіальній основі. Робоча програма, щорічний

	загальний звіт, спеціальні звіти, внутрішні правила виконання бюджету, прогнози по витратах, що складаються ним, і його внутрішні правила затверджуються більшістю членів Суду Рахунків. Всі інші рішення даного колективного органу ухвалюються більшістю членів, присутніх на засіданні Суду Рахунків. У здійсненні своїх функцій членам Суду Рахунків допомагають приблизно сорок професіоналів з вищого, середнього або нижчого ешелонів державної влади. Штат Суду Рахунків комплектується в рамках організаційної структури і штатного розкладу, затверджених Палатою депутатів. Найвищий орган фінансового контролю може також використовувати зовнішніх експертів, які діють в рамках повноважень і відповідальності Суду Рахунків. Найвищий орган фінансового контролю Люксембурга перевіряє фінансове управління державних установ, управлінь і служб. Суд Рахунків також має право перевіряти державні корпорації за неодмінної умови, що вони не підлягають за законом якої–небудь іншій формі контролю. І, нарешті, державні корпорації, приватні юридичні особи і фізичні особи, що є одержувачами державної фінансової допомоги, призначеної для певної мети, повинні підлягати контролю з боку Суду Рахунків з метою забезпечення цільового використання державних коштів.
Республіка Македонія Норми, які регламентують діяльність ВОФК в текст Конституції не включені	**Державне контрольно–ревізійне управління.** Державне контрольно–ревізійне управління Македонії (ДКРУ) було організоване в 1997 році Парламентом Республіки в рамках Закону про державну контрольно–ревізійну діяльність. У 2004 році внесено три поправки до цього Закону. ДКРУ почало свою діяльність на початку 1999 року зі штатом 9 службовців, колишніх співробітників Контрольно–ревізійного відділу Розрахункової служби. Очолює ДКРУ Державний генеральний аудитор, який має заступника. Вони призначаються Парламентом на 10–річний термін. Основними об'єктами контрольно–ревізійної діяльності є: бюджет Республіки Македонія, бюджети місцевих органів влади, бюджети фондів; головні розпорядники і розпорядники бюджетних коштів; державні підприємства; Національний банк Республіки Македонія; юридичні особи, де основним утримувачем акцій виступає держава; політичні партії, що фінансуються з бюджетних коштів; агентства і інші установи, створені відповідно до закону; інші установи, що фінансуються з державних коштів; одержувачі засобів ЄС і інші організації. Контрольно–ревізійна діяльність здійснюється відповідно до річної програми ДКРУ. ДКРУ надає річний звіт про проведені перевірки і свою роботу на розгляд Парламенту не пізніше 7 місяців із закінчення терміну подачі річної фінансової звітності. ДКРУ складається з 7 організаційних підрозділів і налічує 68 службовців.
Республіка Молдова Розділ IV ст.133	**Рахункова палата** Рахункова палата Республіки Молдова, як найвищий орган фінансового контролю, є правонаступником Департаменту державного контролю, що діяв з до 1994 року. Згідно Закону про Рахункову палату 1994 року, вона є найвищим

	органом державного фінансового контролю, що здійснює свої повноваження відповідно до Конституції Республіки Молдова і інших законів. Рахункова палата володіє функціональною і організаційною самостійністю. Рахункова палата складається з 7 членів (Голова, заступник Голови і 5 членів – начальників департаментів). Голова призначається Парламентом за поданням Голови Парламенту. Члени палати призначаються Парламентом за поданням Голови палати. Рахункова палата складається з департаментів, розділених на управління і відділи, що здійснюють перевірки і ревізії згідно своїм повноваженням і функціям, передбаченим законодавством. Із структурної точки зору Рахункова палата має свої представництва (контрольні управління) на територіях. Це дозволяє по вертикалі проводити перевірки порядку формування і управління всіх публічних фінансів. Рахункова палата здійснює контроль за: формуванням і використанням засобів державного бюджету, бюджету державного соціального страхування, бюджетів місцевих органів публічної влади; формуванням, використанням і управлінням позабюджетними фондами, а також фондами державної скарбниці; формуванням і управлінням державним боргом, дотриманням урядових гарантій по внутрішніх і зовнішніх кредитах; використанням бюджетних асигнувань на інвестиції, а також субсидій і інших форм державної фінансової допомоги; виконанням, доцільністю і ефективністю міжурядових договорів у сфері фінансово–економічної діяльності; процесом роздержавлення і приватизації державного майна; діяльністю інших контролюючих органів; емісією грошей, використанням кредитних і валютних засобів держави; іншими областями діяльності, віднесеними до компетенції Рахункова палата. За останні роки Рахункова палата практикує тематичні перевірки з елементами аудиту ефективності. Інші контролюючі органи країни координують свої програми діяльності з програмами Рахункової палати. Матеріали перевірок Рахункової палати розглядаються на засіданнях Палати. Ухвали для інформування подаються Президентові, Парламенту і Уряду, а також суб'єктові, що перевіряється, і його вищестоящому органу для виконання і контролю.
Королівство Нідерландів Глава IV статті 76–79	**Суд Рахунків** Згідно Конституції здійснення демократії в країні забезпечують три незалежні органи державної влади, і серед них найвищий орган фінансового контролю Нідерландів (щорічно затверджує фінансовий звіт уряду, дає оцінку регулярності надходжень засобів до державного бюджету, ефективності і результативності їх використання). Суд Рахунків Нідерландів – орган, що не залежний від уряду і парламенту, самостійно ухвалює рішення про те, кого і коли перевіряти, в якій формі здійснювати перевірки, які відомості обнародувати. Повноваження і обов'язки Суду Рахунків відносно державних витрат і внутрішнього контролю визначаються в Законі про державний облік, прийнятий в 2001 році. ВОФК Нідерландів готує для керівників міністерств і парламенту свій власний звіт про якість процедур внутрішньогосподарчого контролю і результати проведених перевірок. Принцип єдності аудиту дозволяє йому проводити ефективні з погляду витрат перевірки

	державних фінансів. В даний час Суд Рахунків при підготовці річного звіту багато в чому (хоча далеко не у всьому) покладається на роботу КРПМ. ВОФК здійснює свою діяльність на підставі перспективних планів, що складаються відповідно до положень Закону про державний облік. План, по якому він веде роботу в даний час, розрахований на п'ятирічний період.
Королівство Норвегія С п. «к» §75	**Рахункова палата** Рахункова палата Норвегії є контролюючим органом Стортингу (парламенту Норвегії) і підкоряється безпосередньо йому. Створення Рахункової палати Норвегії відбулося у 1814 році, коли Норвезькою Конституції було встановлено, що Стортинг повинен призначати п'ять аудиторів для перевірки фінансової звітності уряду. У 1816 році були вибрані перші генеральні аудитори, і аж до 1918 року контролюючий орган був міністерством при уряді країни. Проте, прийнятим у 1918 році Законом про перевірку урядової звітності було визначено, що вся діяльність по перевірці державної звітності, зокрема звітності різних міністерств і підпорядкованих ним установ, повинна бути зосереджена в одному органі, що підкоряється Стортингу. За винятком декількох змін, внесених до 30–х років XX століття, організаційна структура Рахункової палати Норвегії в цілому залишилася незмінною до цього дня. Згодом на своїх пленарних засіданнях Стортинг затвердив окремі інструкції для Рахункової палати по особливому контролю деяких сфер діяльності, наприклад, по контролю ефективності управління державною часткою в деяких підприємствах. В кінці 70–х років XX століття Стортинг ухвалив, що Рахунковій палаті слід більшою мірою займатися питаннями, сумнівними з економічної точки зору. У 80–х роках XX століття Рахункова палата Норвегії затвердила внутрішні принципи практичного здійснення такої розширеної контрольно–ревізійної діяльності, яка згодом перетворилася в те, що сьогодні відомо як аудит ефективності діяльності або ефективності використання ресурсів. Починаючи з 1918 року, основним завданням Рахункової палати Норвегії була перевірка всієї діяльності центрального уряду. Починаючи з 1994 року, крім річних звітів про проведені перевірки фінансової діяльності, Рахункова палата подає в Стортинг спеціальні звіти про проведені перевірки ефективності використання ресурсів. У 90–і роки була почата робота над новим законом і інструкціями для Рахункової палати, які набули чинності з 2004 року. Оскільки в новому законодавстві основна увага приділяється систематизації існуючої практики, це не спричинило значних змін в завданнях Рахункової палати і її організаційній структурі. В апараті Рахункової палати працюють 465 постійних співробітників, а в регіональних відділеннях – 90 співробітників. Найвищим органом Рахункової палати є Правління, що складається з п'яти генеральних аудиторів, які призначаються Стортингом на чотирилітній термін. Одного з п'яти членів Правління Стортинг обирає Генеральним аудитором, який відповідає за повсякденне керівництво, а також фінансові, кадрові і професійні питання. Генеральні аудитори вибираються на основі своєї політичної приналежності, і склад Правління відображає парламентський склад

	Стортингу. Рахункова палата Норвегії складається з семи департаментів, кожний з яких виконує функції адміністративного забезпечення. Для підвищення якості і ефективності контрольно–ревізійної діяльності Рахункова палата Норвегії визначила спеціалізацію аудиторських завдань. Зокрема, чотири департаменти відповідають за контроль фінансової діяльності, а два – за контроль ефективності.
Республіка Польща Розділ IX статті 202–207	**Вища контрольна палата** З відновленням незалежності Польщі у 1919 році були закладені основи розвитку сучасного інституту фінансового контролю, яким в даний час є Найвищий орган фінансового контролю Польщі (Вища контрольна палата Республіки Польща). ВОФК в своєму справжньому вигляді існує протягом 85 років. Згідно Пілсудського Указу, ВОФК Польщі створювався як незалежний інститут з метою контролю фінансових коштів держави і державних органів управління, а також контролю над виконання державного бюджету. У 1921 році Парламент Польщі в прийнятій Конституції відзначив, що ВОФК підзвітний тільки Парламенту і не залежить від виконавчої влади. ВОФК не припиняв свою діяльність навіть під час другої світової війни, працюючи як в Лондоні, де знаходився у вигнанні уряд Польщі, так і на батьківщині – в умовах підпілля. ВОФК продовжував свою роботу і в роки комуністичного правління в Польщі, за винятком коротких періодів часу, коли державний контроль переходив під початок державних органів управління. В період правління комуністів ВОФК не був повновладним органом, як зараз, і не був по–справжньому незалежний. У 1980 році на хвилі демократизації був прийнятий новий закон про ВОФК, в якому знов було особливо вказано на його підзвітність тільки Парламенту. У 1989 році зв'язку із змінами у ряді країн Центральної і Східної Європи, ВОФК дуже швидко відновив свою минулу могутність, як незалежний Найвищий орган фінансового контролю демократичної країни. Концептуально ВОФК Польщі можна представити в ролі найвищого органу фінансового контролю з визнаним положенням в суспільстві, звіти якого є авторитетним джерелом інформації, як для державних органів, так і для широкої громадськості. Організаційна структура і принципи функціонування ВОФК регулюються Конституцією Польщі, Законом про ВОФК від 1994 року і внутрішніми правилами. Президента ВОФК обирає Парламент строком на 6 років. Переобрання на подальший термін дозволене тільки один раз. Згідно Закону про ВОФК, у нього можуть бути 2, 3 або 4 Віце–президенти. Законом також передбачений пост Генерального директора. У структурі ВОФК також існує Рада ВОФК, яка відповідає конституційній вимозі про те, що ВОФК повинен діяти відповідно до принципу колегіальної відповідальності. Рада складається з Президента ВОФК як його голови, Віце–президентів, Генерального директора і 14 інших членів, що призначаються спікером Парламенту на прохання Президента ВОФК строком на 3 роки. Існують дві категорії членів Ради ВОФК: 1) 7 членів Ради – це учені–юристи або економісти, незалежні від ВОФК 2) 7 членів

	призначаються з числа директорів ВОФК або радників Президента ВОФК. Раду ухвалює найбільш важливі рішення, затверджує аналіз виконання державного бюджету і основні напрями грошово–кредитної політики, а також річний звіт ВОФК. Рада також приймає резолюції щодо думки ВОФК про необхідність розпуску уряду або її відсутність, проектів законів і проекту бюджету, а також періодичних планів його роботи. Організаційна структура ВОФК включає 4 види відділів: 8 контрольно–ревізійних відділів, 2 допоміжних відділи по проведенню контрольно–ревізійної роботи, 4 адміністративних відділи і 16 регіональних відділень, які не є окремими органами, а є відповідними підрозділами або філіалами ВОФК в регіонах. В даний час в штаті ВОФК налічується близько 1700 службовців, включаючи 1250 аудиторів або інспекторів–аудиторів і близько 450 од. допоміжного персоналу. Статус цих двох категорій службовців регулюється законом про ВОФК: Головним партнером ВОФК серед органів державної влади є Парламент. Відносини з Парламентом мають декілька аспектів. По–перше, ВОФК звітує перед Парламентом, щорічно представляючи йому три основні документи: 1) Аналіз виконання державного бюджету і основних напрямів грошово–кредитної політики 2) думка ВОФК щодо розпуску уряду або відсутності такої необхідності 3) річний звіт про виконану роботу. Аналіз виконання державного бюджету і основних напрямів грошово–кредитної політики є докладний звіт про масштабну і комплексну перевірку, ВОФК, що проводиться, на початку кожного року. Відповідно до Конституції Польщі ВОФК здійснює контроль за діяльністю урядових органів, Національного банку Польщі, державних правових і інших організацій. ВОФК також контролює місцеві органи влади. В цьому відношенні ВОФК Польщі займає абсолютно унікальне положення серед європейських найвищих контролюючих органів, оскільки навряд чи хто–небудь ще має такі контрольно–ревізійні повноваження відносно місцевих органів влади. ВОФК здійснює фінансовий контроль і аудит ефективності.
Португальська Республіка Частина III (розділ II) ст. 107 Частина II (розділ IV) Глава 2 п.»m» ст.133 Частина III (розділ III) Глава 2 п. «d» ст.162	**Суд Рахунків** За прийнятою в 1976 році Конституцією Суд Рахунків (ВОФК) визначено найвищим органом, що контролює законність витрачання державних коштів і перевіряє рахунки, на яких вони розміщуються». ВОФК є незалежним інститутом, вищою судовою інстанцією. Аудитори користуються тими ж повноваженнями, що і судді Верховного суду. Аудиторів призначають за підсумками конкурсу, який є відкритим і проводиться в будівлі Суду Рахунків. Вони є незалежними і не можуть бути усунені з посади. Згідно Конституції кандидатуру на пост президента Суд Рахунків пропонує уряд, затверджує Президент республіки. Термін перебування на цій посаді складає 4 року. У 1996 році був прийнятий закон, що розширив контрольно–ревізійні повноваження Суду Рахунків. У ВОФК є чітка відмінність між ревізійними і суддівськими функціями, тобто між проведенням перевірок і застосуванням заходів

Частина III (розділ V) Глава 2 ст. 214	фінансової відповідальності. Ревізійні повноваження Суду Рахунків і його юрисдикція розповсюджуються на органи державного управління (центральні, місцеві, державні установи, органи соціального забезпечення). Ревізійні повноваження Суду Рахунків розповсюджуються на державні компанії, компанії з концесійним управлінням, концесійні компанії, компанії, що надають комунальні послуги, приватні фонди (у певних обставинах), а також на структури будь–яких правових форм, які користуються державними коштами. Фінансовий контроль може здійснюватися шляхом проведення перевірок за ініціативою Суду Рахунків, по запиту Парламенту або уряду не тільки на предмет дотримання законності, але і відносно добросовісного управління, економії, ефективності і результативності На пленарному засіданні Суд Рахунків приймає план контрольно–ревізійної діяльності на три роки, в яких указуються перевірки, передбачувані до проведення протягом кожного року. Має місце розмежування між заходами фінансової відповідальності компенсаційного характеру і санкціями. Чітко визначені режими матеріальної і спеціальної відповідальності. Відповідно до Конституції і законодавства завдання Суду Рахунків Португалії, найвищого і незалежного органу, що здійснює зовнішній контроль за державними фінансами, полягають в перевірці законності витрачання і регулярності надходження засобів до бюджету держави, забезпеченні надання передбаченій законом звітності, складанні висновків про стан державного бюджету і бюджетів регіональних структур, проведення перевірок розпорядження засобами і застосування заходів відповідальності за порушення фінансової дисципліни. Суд Рахунків складається з 18 аудиторів, очолюваних Президентом, які здійснюють роботу по п'яти основних напрямах: апріорні перевірки (встановлення законності операцій, контрактів і використання інших передбачених законодавством інструментів витрачання державних коштів, перш ніж вони будуть реалізовані. Результатом цього виду контрольних заходів є видача або відмова у видачі так званого «Visto» (схвалення)), подальший контроль, застосування заходів фінансової відповідальності, спостереження за діяльністю автономних територій Азорських островів і островів Мадейра. Разом з технічним персоналом в штаті Суду Рахунків працює близько 600 осіб. Повноваження Суду Рахунків в застосуванні заходів фінансової відповідальності передбачають спостерігання за порядком застосування заходів відповідальності компенсаційного характеру і санкцій на підставі індексів порушень, що містяться в звітах по проведених Судом Рахунків перевірках. Винятковим правом порушувати судові справи за порушення фінансової відповідальності користується державний обвинувач. Під відповідальністю компенсаційного характеру розуміється фінансова відповідальність, яку спричиняють за собою такі дії, як розтрата державних коштів, неналежним чином здійснені або нездійснені платежі, нарахування або передача до державного бюджету або бюджети державних установ засобів з порушенням нормативно–правових актів. Як міра відповідальності Суд Рахунків приймає рішення про повернення цих засобів в скарбницю держави.

	Правові санкції передбачені законом (штрафи за порушення фінансової дисципліни або невиправдане невиконання функціональних обов'язків).
Турецька Республіка Частина III (розділ 3) IV ст. 160	**Суд Рахунків** Правовою основою Суду Рахунків Туреччини є Конституція 1982 року і положення Закону про ВОФК. Суд Рахунків від імені Парламенту здійснює контроль над доходами, витратами і власністю державних органів, що знаходяться під його юрисдикцією. Члени Суду Рахунків і аудитори призначаються на постійний термін перебування на посаді. Під юрисдикцією Суду Рахунків знаходяться державні органи і організації центрального уряду, сектори державного управління, що фінансуються із загального бюджету, автономні і напівавтономні державні організації, що фінансуються з «додаткових бюджетів» (державні університети, Головне управління державних автомагістралей, Головне управління державних гідротехнічних споруд і т.п.), організації, що фінансуються з деяких позабюджетних фондів, муніципалітети і місцеві органи влади. Організаційно Суд Рахунків має подвійну конфігурацію, будучи одночасно «контролюючим органом» і «судовим органом». Контролюючий орган складається з аудиторів, яких призначає Президент Суду Рахунків за результатами конкурсного відбору. Структура правового органу відрізняється колегіальністю і включає Генеральну асамблею, дві вищі ради (Апеляційна рада і Рада колегій) і вісім суддівських колегій. У штат всіх цих колегій входять «члени суду», що обираються Парламентом з числа аудиторів Суду Рахунків. Основні функції Суду Рахунків можна класифікувати як: контрольно–ревізійна діяльність, судочинство, звітність і представлення консультативних висновків. Контрольно–ревізійна діяльність здійснюється аудиторами і полягає в підготовці звітів про фінансові перевірки і перевірки відповідності (аудиторські звіти) і звітів про фінансову систему і виконання державного бюджету і бюджетів департаментів і організацій. Виконання судової функції покладене, головним чином, на суддівські колегії і Апеляційну раду. Передбачено також участь Генеральної асамблеї, але тільки в тих випадках, коли виникають розбіжності в рішеннях вищезазначених органів. Звіти аудиторів «судяться» однієї з восьми суддівських колегій. Після розгляду справи в суді колегія видає судовий наказ, забезпечений правовою санкцією, згідно якому чиновників, відповідальних за рахунок, що перевіряється, або виправдовують, або визнають відповідальними за суму, вказану в рахунку. Чиновники можуть оскаржити судовий наказ, звернувшись в Апеляційну раду, рішення якої є остаточним. Виконання третьої функції Суду Рахунків – звітності, засновано, переважно, на вищезазначених «проектах звітів Суду Рахунків», що представляються аудиторами. Згідно поправці до Закону про ВОФК, внесеною в 1996 році, Суд Рахунків має право перевірити, наскільки ефективно і економно витрачають свої засоби органи, що знаходяться під його юрисдикцією. Результати таких перевірок подаються Парламенту разом із звітами про оцінку. Що стосується четвертої функції, то Суд Рахунків через свої колегії

	(Рада суддівських колегій) надає консультаційну допомогу по фінансових нормах і правилах, що розробляються установами, що знаходяться під його юрисдикцією. Ці норми і правила не вступають в силу до тих пір, поки не буде отримано висновок Суду Рахунків. Згідно поправці до Закону про ВОФК, прийнятою в 2003 році, Суд Рахунків на вимогу Великих національних зборів Туреччини (Парламенту) зобов'язаний перевіряти, в рамках необхідного предмету, рахунку і операції юридичних осіб, незалежно від того, знаходяться вони під юрисдикцією Суду Рахунків чи ні, включаючи випадки приватизації, матеріального стимулювання, надання позик і кредитів.
Російська Федерація Розділ перший Глава 5 п.5 ст. 101, п. «и» ст.102, п. «г» ст.103	**Рахункова палата** Згідно Федерального закону «Про Рахункову палату Російської Федерації» Рахункова палата є органом державного фінансового контролю, що постійно діє, створена Федеральними Зборами і підзвітна їм. Рахункова палата здійснює контроль за виконання федерального бюджету. Для розгляду питань планування і організації роботи Рахункової палати, методології контрольно–ревізійної діяльності, звітів і інформаційних повідомлень, що направляються Раді Федерації і Державній Думі, утворена Колегія Рахункової палати, до складу якої входять Голова, заступник і аудитори Рахункової палати. Голова і заступник Голови призначаються і звільняються з посади, відповідно, Державною Думою і Радою Федерації Федеральних Зборів Російської Федерації за поданням Президента Російської Федерації. Половина складу аудиторів призначається і звільняється з посади Державною Думою, а інша половина – Радою Федерації з поданням Президента Російської Федерації. Термін повноважень Голови, заступника і аудиторів складає 6 років. Згідно закону ВОФК здійснює: контроль за своєчасним виконанням дохідних і видаткових статей федерального бюджету і бюджетів федеральних позабюджетних фондів; визначення ефективності і доцільності видатків державних коштів і використання федеральної власності; фінансову експертизу проектів федеральних законів, а також нормативних правових актів федеральних органів державної влади, що передбачають видатки федерального бюджету або що впливають на формування і виконання федерального бюджету і бюджетів федеральних позабюджетних фондів. Контрольні повноваження ВОФК розповсюджуються на всі державні органи і установи в Російській Федерації, на федеральні позабюджетні фонди, на органи місцевого самоврядування, підприємства, організації, банки, страхові компанії і інші фінансово–кредитні установи, їх союзи, асоціації і інші об'єднання незалежно від видів і форм власності, якщо вони: отримують, перераховують, використовують засоби з федерального бюджету; використовують федеральну власність або управляють нею; мають надані федеральним законодавством або федеральними органами державної влади податкові, митниці і інші пільги і переваги. ВОФК здійснює річне і поточне планування своєї діяльності. План роботи Рахункової палати є сукупність контрольних заходів, експертно–аналітичних і інших робіт. За наслідками контрольних заходів Рахункова палата направляє

	органам державної влади Російської Федерації, керівникам об'єктів перевірки подання для ухвалення заходів по усуненню виявлених порушень, відшкодуванню заподіяного державі збитку і притягнення до відповідальності посадовців, винних в порушенні законодавства Російської Федерації і безгосподарності. Апарат Рахункової палати складають інспекції, які спеціалізуються на певних функціональних завданнях і безпосередньо здійснюють контрольні і експертно–аналітичні заходи. В апараті працює трохи більше тисячі співробітників.
Румунія Частина IV ст. 139	**Рахункова палата** Вищий суд аудиту Румунії був створений відповідно до закону, прийнятого Національною законодавчою асамблеєю у 1864 році. За основу проведення періодичних перевірок розробниками закону була узята французька система, бельгійською системою керувалися при визначенні методів відбору і призначення членів Вищого суду аудиту. Поправки в закон про Вищий суд аудиту були внесені у 1929 році після ухвалення в 1923 році Конституції Румунії. По новому закону на Вищий суд аудиту були покладені обов'язки здійснення попереднього контролю, управлінського контролю, покладені судові повноваження, що привело до модернізації системи контролю за надходженням і витрачанням державних коштів. Не дивлячись на прийняті закони, сталу практику і певне місце Вищого суду аудиту в системі управління, після війни він був скасований, а його повноваження розподілені між іншими державними інститутами. Після 25 років відповідно до закону, прийнятого в 1973 року, з'явився ВОФК. У 1974 і 1981 роках до цього закону вносилися зміни і доповнення. За подіями 1989 року відбулося скасування цієї організації (декрет 1990 року). Потреба в ВОФК з'явилася після 1990 року у зв'язку з відновленням румунської державності на демократичних принципах. Конституція 1991 року і закон 1992 року є новою правовою базою, в рамках якої здійснює свою діяльність найвищий орган фінансового контролю Румунії. ВОФК здійснює контроль за формуванням, розподілом і використанням фінансових ресурсів держави і його інститутів. Відповідно до закону ВОФК має судові повноваження. Рахункова палата Румунії підпорядкована парламенту. На загальнонаціональному рівні в структурі Рахункової палати діють управління подальшого фінансового контролю, судових розслідувань, судова колегія і секретаріат. У Управлінні подальшого контролю 8 відділів, кожний з яких очолює аудитор. Відділи ведуть роботу по різних напрямах, в їх структурі можуть бути утворені служби і спеціалізовані бюро. В пленарних засіданнях Рахункової палати беруть участь 18 аудиторів, включаючи президента, що призначається парламентом на термін 6 років. Рахункова палата має 42 регіональних відділення – суди повітів аудиторів, що складаються з контрольного управління і суддівської колегії. Державний обвинувач по фінансових правопорушеннях і інститут обвинувачів по фінансових правопорушеннях в цілому є частиною найвищого органу фінансового контролю. Відповідно до нового регламенту Рахункова палата доручено

	здійснення фінансового контролю і аудиту приватизаційних операцій, перевірок ефективності використання державних коштів.
Словацька Республіка Глава п'ята Розділ перший п. «і» ст.86	**Вище контрольне управління** Робота зі створення ВОФК почалась після 1990 року. ВОФК почав свою діяльність в 1993 році. ВОФК виконує свої контрольні функції силами 7 департаментів аудиту и 2 регіональних відділень. Департаменти організовані відповідно до глав державного бюджету. Штат організації становить біля 250 од. Основним завданням ВОФК є проведення незалежних перевірок в межах юридичної компетенції, встановленої Конституцією Словаччини і Законом про ВОФК, с ціллю надання Національній Раді Словацької Республіки, органам державної влади і населенню незалежної інформації щодо законного і ефективного використання державних коштів. Поправки до Конституції в 2001 році розширили компетенцію фінансового контролю, надавши ВОФК повноваження перевіряти заклади, які надають суспільні послуги, управлення коштами, які надаються європейськими товариствами, і додатковими коштами, які надходять із–за кордону на фінансування проектів в рамках міжнародних договорів. ВОФК зобов'язаний щорічно подавати в Національну Раду звіт про результати перевірок за попередній календарний рік. До юридичних функцій ВОФК також входить надання висновку на звіт про виконання держбюджету, висновку на проект закону про державний бюджет на наступний рік і подання цих висновків в Національну Раду Словацької Республіки не пізніше місяця після їх затвердження Урядом. В своїх висновках ВОФК приділяє особливу увагу ризикам и резервам підготовки бюджетних пропозиції і дає оцінку видатковій частині державного бюджету з точки зору відповідності основним юридичним положенням, принципам економічності, ефективності і доцільності.
Республіка Словенія IV ст. 150, ст. 151	**Рахунковий Суд** ВОФК Республіки Словенія – Рахунковий Суд – був утворений в 1994 році згідно Закону «Про вищий орган фінансового контролю». Почав свою роботу в 1995 році. Він взяв на себе частину функцій, як раніше здійснювала Державна рахункова служба, проте повноваження його значно розширились. Відповідно до Конституції Словенії ВОФК є вищий орган фінансового контролю Республіки Словенія за державними рахунками, бюджетом и всіма державними видатками країни. ВОФК складається із дев'яти членів, кожний з яких організує і керує роботою одного конкретного напрямку. Члени Суду призначаються Національною Асамблеєю за поданням президента Республіки на 9–річний строк. Члени створюють вищий колегіальний орган – Великий сенат. В 2001 році прийнято новий Закон про ВОФК, який вніс велику кількість змін в роботу Рахункового суду: його повноваження було розширено у відношенні видів перевірок, змінилась юрисдикція у відношенні операцій, які він може перевіряти, з'явилась можливість проведення розслідування до початку перевірки, були розширені повноваження Президента, зменшено число членів и урізані повноваження сенату. Передбачено подання єдиного аудиторського звіту, який підписує Президент Рахункового суду і подається Національній Асамблеї.
Україна	**Рахункова палата**

Розділ IV п.16 ст. 85, ст.98	Становлення та розвиток ВОФК були досить непростими. Робота над проектом закону про Контрольну палату (так спочатку передбачали назвати цей державний орган) розпочалася в Україні в 1992–1993 роках. Постановою Президії Верховної Ради України 1995 року було прийнято рішення про внесення на розгляд Верховної Ради України (перше читання) проекту Закону України про Контрольну палату Верховної Ради України. 22 листопада 1995 року було прийнято Постанову Верховної Ради України «Про створення Контрольної палати Верховної Ради України» та проект Закону України «Про Контрольну палату Верховної Ради України». Доопрацьований проект закону був прийнятий у першому читанні постановою Верховної Ради України від 6 лютого 1996 року. Відповідний Закон України було прийнято 24 травня 1996 року, та вже через два тижні Президент України повернув закон до Верховної Ради України на повторний розгляд. Конституція України, прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 року, закріпила конституційний статус Рахункової палати як органу, який діє від імені Верховної Ради України та здійснює контроль за використанням коштів Державного бюджету України. У серпні 1996 року Верховна Рада України, після повторного розгляду, ухвалила Закон України «Про Рахункову палату Верховної Ради України». 19 серпня 1996 року Президент скористався своїм конституційним правом — застосував вето на ухвалений закон. У жовтні Верховна Рада України подолала вето і закон був підписаний Президентом України. Рахункова палата функціонує з 1997 року і є постійно діючим органом зовнішнього державного фінансового контролю, що будує свою діяльність на основі принципів законності, плановості, об'єктивності, незалежності та гласності. Правову і інституційну базу управління фінансовою діяльністю і підзвітністю державного сектора України визначають Конституція України (1996 рік), Бюджетний кодекс України, введений в дію в 2011 році (до нього Кодекс 2001 р.) та Закон «Про Рахункову палату» (1996р). Повноваження ВОФК визначені Конституцією України і Законом України «Про Рахункову палату». Рахункову палату очолює її голова, який призначається на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради терміном на 7 років з правом призначення на другий термін. Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати призначаються на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Рахункової палати шляхом таємного голосування за списком терміном на 7 років. Для розгляду питань планування і організації роботи Рахункової палати, методології контрольно–ревізійної діяльності, прийняття колегіальних рішень і підготовки висновків з матеріалів перевірок, ревізій, розслідувань та експертиз, а також підготовки звітів та інформаційних повідомлень функціонує Колегія Рахункової палати, до складу якої входять Голова, Перший заступник і заступник Голови, а також головні контролери — керівники підрозділів, Секретар Рахункової палати. ВОФК, відповідно до закону «Про Рахункову палату України» виконує такі функції: організовує та здійснює контроль за виконанням

	видаткової частини держбюджету, витрачанням бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням; здійснює контроль за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначає ефективність та доцільність видатків державних коштів, валютних та кредитно–фінансових ресурсів; контролює фінансування загальнодержавних програм економічного, науково–технічного, соціального і національно–культурного розвитку, охорони довкілля; контролює дотриманням законності при наданні Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у держбюджету; контролює законність та своєчасність руху коштів держбюджету та коштів позабюджетних фондів в установах Нацбанку України та уповноважених банках; аналізує встановлення відхилень від показників держбюджету України та готує пропозицій про їх усунення, а також удосконалює бюджетний процес в цілому; інформує Верховну Раду, її комітетів про хід виконання держбюджету та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргів України. Напрями діяльності Рахункової палати (на даний час – дев'ять) встановлені Колегією. Керівництво напрямами здійснюють Головні контролери (керівники департаментів), зокрема: департамент з питань бюджетної політики; департамент з питань використання коштів державного бюджету фінансовими та контролюючими органами; департамент з питань правового забезпечення; департамент з питань оборони та правоохоронної діяльності; департамент з питань АПК, природоохоронної діяльності та надзвичайних ситуацій; департамент з питань державного боргу, міжнародної діяльності та фінансових установ; департамент з питань використання коштів державного бюджету в регіонах; департамент з питань науки та гуманітарної сфери; департамент з питань соціальної політики; департамент з питань промисловості, виробничої інфраструктури та державної власності. Для здійснення своєї діяльності Рахункова палата має апарат. Структуру і штатний розпис апарату Рахункової палати затверджує Колегія Рахункової палати за поданням Голови Рахункової палати. Наданий час штатна чисельність ВОФК становить біля 650 посад. Рахункова палата має представництва в регіонах – 9 територіальних управлінь без права юридичної особи (на даний час створені і функціонують – 8 теруправлінь, теруправління з центром у м. Івано–Франківськ ще не створене). Взаємовідносини Рахункової палати з Верховною Радою будуються на основі підзвітності. Не дивлячись на широкі повноваження ВОФК, залишається не вирішеним ряд істотно важливих проблем, зокрема щодо контролю за дохідною частиною бюджету, фінансовими ресурсами місцевих органів влади і самоврядування, фінансів підприємств державного сектора; контроль за державною власністю. Особливістю діяльності ВОФК є аналіз бюджетного процесу шляхом проведення контрольно–ревізійних, контрольно–аналітичних і експертних заходів, пов'язаних з оцінкою і аналізом найважливіших макроекономічних і бюджетних показників дохідних і видаткових

	статей держбюджету. У 1998 році Рахункова палата України стала членом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а у 1999 році її прийнято до Європейської організації вищих органів фінансового контролю (EUROSAI).
Фінляндська Республіка Глава 7 §90	**Державне контрольно–ревізійне управління** Всі організації–попередники ДКРУ здійснювали свою діяльність в структурі Міністерства фінансів або відповідного підрозділу старого Сенату. Ця традиція була перервана з набуттям чинності нової Конституції країни 2000 року, у якій визначено, що контроль за витрачанням засобів відповідно до державного бюджету здійснює незалежний ДКРУ і парламент країни. Статус і завдання ДКРУ визначаються у відповідних законодавчих актах. Новий Закон про ДКРУ, який визначає його статус і завдання, вступив в дію з 1 січня 2001 року. Відомства зобов'язані подавати в Міністерство фінансів, своє міністерство і ДКРУ щорічні звітні доповіді, що містять розрахункові показники, що свідчать про відповідність бюджетному кошторису, звіт про адміністративні витрати. Очолює ДКРУ Генеральний аудитор, що призначається парламентом терміном на 6 років, який може бути продовжений. У віці 65 років Генеральний аудитор виходить на пенсію. Генеральний аудитор призначає своїх помічників і інших посадовців ДКРУ. У структурі ДКРУ працюють чотири управління, два з яких проводять аудит ефективності, одне – фінансові перевірки і одне надає всі необхідні послуги іншим. Очолюють підрозділи, що здійснюють аудит помічники Генерального аудитора, а допоміжних служб – директор по плануванню. Завдання, які підрозділи ДКРУ вирішують в своїй діяльності, визначає Генеральний аудитор. У статуті ДКРУ передбачається існування Консультативного комітету. У ДКРУ є як перспективний, так і оперативний план роботи, розрахований на один рік. У ДКРУ фінансовими перевірками займається одне з управлінь, у складі якого працюють чотири бригади ревізорів, за якими закріплені області економіки державного господарювання, що знаходяться у віданні міністерств. У складі управління є бригада ревізорів, що спеціалізуються на проведенні перевірок інформаційних систем. ДКРУ проводить аудит ефективності і фінансові перевірки. Фінансові перевірки проводяться щороку і охоплюють всі державні установи і підприємства. Аудит ефективності проводиться одноразово відразу в декількох підрозділах.
Франція Розділ II абз. 3 ст.13 Розділ V абз. 6 ст. 47, абз. 5 ст. 47–1	**Суд Рахунків** Історія найвищого органу контролю рахунків у Франції походить з середньовіччя. Він був створений королем Пилипом V Довгим (1316–1321) в 1318 році і отримав назву – Палата рахунків. З того часу його існування було перерване лише на шістнадцять років в період Великої Французької революції. Палата рахунків була відновлена Наполеоном в 1807 році. За останні п'ятдесят років функції найвищого органу фінансового контролю (ВОФК) були значно розширені. В даний час його структура, функції і повноваження визначені законом від 1967

	року. Основна функція ВОФК, покладена на нього Конституцією, полягає в наданні допомоги уряду і парламенту по виконанню фінансового законодавства. При цьому ВОФК є незалежним органом по відношенню до останніх. Разом з Державною радою (юридична рада уряду і найвищий судовий орган з адміністративних питань) і Касаційним судом (верховний суд юстиції) він належить до найвищих органів управління і судової системи держави. ВОФК має в своєму складі Першого президента, сім палатних президентів, а також більше 200 магістратів (юридичних радників, інспекторів фінансового контролю і аудиторів). Генеральний прокурор, що здійснює прокурорський нагляд, представляє у ВОФК уряд і стежить за правильністю виконання законів в області правосуддя. Менша частина членів ВОФК (третина юридичних радників, чверть інспекторів фінансового контролю) може бути призначена урядом. Всі члени ВОФК, за винятком генерального прокурора, мають статус незмінних магістратів. ВОФК здійснює контроль за рахунками і управлінням фінансами держави, загальнонаціональних державних установ і підприємств. Він може таємно контролювати рахунки і ведення справ в державних і приватних установах і підприємствах, які одержують фінансову допомогу від держави або від загальнонаціональних державних установ і підприємств. ВОФК контроль здійснює завжди по завершених фінансових операціях. Контроль, ВОФК, що проводиться, не є чисто фінансовим, у вузькому сенсі цього слова. Його роль полягає не тільки в тому, щоб переконатися, що рахунки є точними і вірно відображають фінансові операції, виконані державою, державними установами або підприємствами, але також і в тому, щоб перевірити, що вказані операції були проведені відповідно до правил ведення бюджету і фінансового обліку і при цьому найефективнішим чином. Контроль здійснюється палатними доповідачами, що включають магістратів (юридичних радників, інспекторів фінансового контролю і аудиторів), а також службовців, що призначаються у ВОФК на обмежений термін. Перевірка здійснюється або одним палатним доповідачем, або їх групою. Інспекційне розслідування починається з перевірки рахунків і підтверджуючих документів, що посилаються у ВОФК або залишаються для перевірки на місцях. Палатні доповідачі складають за результатами перевірки звіт, який рецензується одним з юридичних радників ВОФК і подаються в один з відділів палати. Відповідальний відділ більшістю голосів (включно з палатними доповідачами) ухвалює рішення про подальші дії, що виходять з результатів перевірки. Проекти загальних звітів по дотриманню фінансового законодавства і фінансової політики державою і державними установами представляються в Раду ВОФК, очолювану її Першим президентом і що включає всіх його президентів і юридичних радників. Таким чином, ВОФК, як з питань, що стосуються області юрисдикції, так і з питань по – за межами області правосуддя, діє колегіально. У цьому вона істотно відрізняється від інших найвищих

	контролюючих органів. Загальний звіт фінансової адміністрації, що готується міністром фінансів і узагальнює всі фінансові операції, здійснені державою, щорічно представляється у ВОФК, який затверджує його достовірність у формі загального висновку, який разом із звітом про дотримання фінансового законодавства, що представляє і аналізує результати за минулий звітний рік подаються до парламенту. ВОФК був створений спочатку як суд, покликаний виносити ухвали з вказаних питань, що визначило статус магістратів її членів. Окрім державних бухгалтерів, інші державні службовці і агенти не несуть особистої відповідальності перед ВОФК. Проте у тому випадку, коли ними було порушено фінансове законодавство або фінансові регламентні акти (і не тільки з питання порядку ведення державних фінансових операцій), з санкції генерального прокурора ВОФК може передати їх справи в Палату бюджетно–фінансової дисципліни, очолювану Першим президентом і що складається з державних і юридичних радників, яка може засудити їх до штрафу в розмірі аж до їх річного заробітку (або, в деяких випадках, до штрафу в подвійному розмірі). Контроль управління справами різними службами, установами і підприємствами є основною діяльністю ВОФК, він включає контроль правильності ведення фінансових операцій в контрольованій організації шляхом детальної перевірки її рахунків і вивчення підтверджуючої документації. Генеральний прокурор може також на підставі заяви, що поступила до нього з ВОФК з приводу порушень правил здійснення бюджету і ведення бухгалтерського обліку, або за власною ініціативою передати справу в Палату бюджетно–фінансової дисципліни. Якщо виявлені порушення кваліфікуються як злочини або злочинні дії, він передає свій висновок по ним через міністра юстиції генеральним прокурорам апеляційних судів з метою залучення винних до кримінальної відповідальності. Висновки, що стосуються управління справами державних підприємств передаються відповідним міністрам, а також, на їх вимогу, в комісії з фінансів обох палат парламенту. Регіональні рахункові палати, очолювані юридичними радниками або інспекторами фінансового контролю функціонують аналогічно загальнонаціональній Рахунковій палаті і здійснюють контроль за рахунками і проведенням фінансової політики місцевими адміністраціями, державними установами і підприємствами. Апеляційні скарги по зроблених ними висновках можуть бути розглянуті в загальнонаціональній Рахунковій палаті. Висновки регіональних рахункових палат по управлінню справами включаються в згадані публічні звіти.
Республіка Хорватія Норми, які регламентують діяльність ВОФК в текст Конституції не включені	**Державне контрольно–ревізійне управління** ВОФК Хорватії – Державне контрольно–ревізійне управління (ДКРУ) – є новою установою, організованою після проголошення Республікою Хорватія незалежності і самоврядування в результаті ухвалення Закону про ДКРУ в 1993 року. З урахуванням зарубіжного досвіду і основних напрямів роботи ДКРУ був організований як незалежний і автономний орган, відокремлений від виконавчої влади і підзвітний тільки Парламенту Хорватії.

	Організаційна структура ДКРУ відображає структуру уряду Республіки Хорватія, яка є унітарною державою з добре розвиненою системою регіональних і місцевих урядів відповідно до Конституції країни. З урахуванням великого числа державних установ на місцевому і регіональному рівнях, що підлягають контролю, були утворені регіональні відділення ДКРУ. Очолює і координує роботу ДКРУ Генеральний аудитор, що призначається парламентом на 8–річний термін з правом повторного призначення. Число і спеціалізація співробітників, необхідних для роботи відділів і виконання завдань, визначаються положеннями Закону, Статуту і Правил внутрішнього розпорядку. Робота організована таким чином, що всі керівники безпосередньо беруть участь в контрольній діяльності і контрольних заходах, тобто управління здійснюється через безпосередню участь в роботі. Сьогодні найвищий орган фінансового контролю Хорватії володіє особливим положенням в державній системі, маючи широкі, але точно визначені повноваження по контролю державних витрат на всіх рівнях, у всіх аспектах і на всіх етапах. Це означає, що фінансовий контроль є механізмом перевірки всього процесу, включаючи виконання доходів, виконання витрат, фінансові операції і фінансову звітність держави, всіх його органів і функцій. Він також включає перевірку всіх структур місцевого уряду і одержувачів засобів місцевого бюджету, а також юридичних осіб, які частково або повністю фінансуються за рахунок державних коштів або в яких Республіка Хорватія або місцевий уряд мають контрольний пакет акцій. Згідно Закону державні рахунки, засоби і інститути, а також бюджети місцевого уряду і місцевої адміністрації піддаються щорічній перевірці. Інші установи перевіряються відповідно до щорічної програми перевірок або за дорученням хорватського парламенту. ДКРУ крім перевірок законності проведених фінансових операцій дає оцінку ефективності і економічності діяльності організації, оцінку ефективності досягнутих цілей, вказаних в програмах, встановлює наскільки фінансові звіти відображають фінансовий стан і фінансовий результат. Внутрішня структура найвищого органу фінансового контролю Хорватії визначилася після заснування центрального управління в Загребі і 20 регіональних відділеннях в столицях округів. У 2002 році в результаті розширення повноважень ДКРУ було організовано вісім департаментів.
Чеська Республіка Глава третя п. «j» ст.62 Глава п’ята ст. 97	**Верховне контрольне управління** Першим контрольним органом на території нинішньої Чеської Республіки була Судова Рахункова Палата (1761 рік) Австро–угорської монархії. Після утворення Чехословацької Республіки в 1918 році традиції цього органу продовжив Найвищий орган обліку і аудиту (далі – ВОУА), утворений в 1919 році Законом. За винятком періоду нацистської окупації ВОУА функціонував до 1951 року, коли як інструмент централізованого директивного правління було створено Міністерство державного контролю. У період між 1940 і 1980–ми роками в країні існувала радянська модель

	економіки, функція контролю втратила незалежність. Після того, як в 1993 році Чеська Республіка стала окремою незалежною державою був утворений сьогоднішній ВОФК. У Конституції передбачається, що ВОФК незалежний від законодавчої, виконавчої і судової гілок влади. Його Президент і Віце–президент призначаються на 9 років Президентом Республіки за пропозицією Палати Депутатів. Колегія ВОФК складається з Президента і 15 членів. Колегія затверджує пропозиції Президента за проектом бюджету, процедурні правила Колегії і Сенатів, дисциплінарні вимоги всередині ВОФК, щорічний звіт і план контрольних заходів. Вона також затверджує всі аудиторські висновки. У Сенати входить від трьох до п'яти членів. Вони утворюються Колегією і відповідають за кожен напрям аудиту при затвердженні плану контрольних заходів. Основним призначенням ВОФК є забезпечення державних установ і громадян надійною і компетентною інформацією про управління засобами платників податків, зібраними доходами і державним майном. ВОФК, головним чином, перевіряє, наскільки ефективно і дбайливо державні і інші організації управляють державним майном і виділеними ним ресурсами, і чи дотримують вони при цьому положення законодавства. На підставі результатів контрольної діяльності ВОФК готує і подає в Палату Депутатів у встановлені терміни кваліфіковану думку про квартальний звіт про виконання державного бюджету і звіту про підсумкові державні рахунки. Таким же чином ВОФК здійснює перевірки використання ресурсів, що надаються Чеській Республіці з–за кордону, і засобів, по яких держава надала гарантії. Випуск державних цінних паперів і проведення публічних тендерів також підпадають по контрольні повноваження ВОФК. Він може перевіряти процес приватизації, але не має права ухвалювати рішення про приватизацію конкретного об'єкту. План контрольних заходів ВОФК містить список конкретних перевірок на наступний бюджетний рік з вказівкою їх змісту і термінів проведення. Результати контрольного заходу підсумовуються і оцінюються у вигляді аудиторського висновку, який повинний проходити процедуру затвердження або в Сенаті ВОФК, або в Колегії ВОФК. Президент ВОФК подає всі затверджені аудиторські висновки в Палату Депутатів, Сенат, Уряд Чеської Республіки і зацікавленим міністерствам по їх запиту.
Швейцарська Конфедерація Норми, які регламентують діяльність ВОФК в текст Конституції не включені	**Федеральне контрольно–ревізійне управління** З невеликого аудиторського підрозділу Міністерства фінансів, створеного в 1877 році, найвищий орган фінансового контролю Швейцарії – Федеральне контрольно–ревізійне управління (ФКРУ) – поступово перетворилося на орган вищого фінансового нагляду Конфедерації, що користується великим ступенем автономії і незалежності від Федеральної Ради і Федеральних Зборів. Тільки після ухвалення Федерального закону про проведення аудиту у 1967 році ФКРУ почало мати міцну правову базу. Після досить тривалого і спокійного періоду успішної роботи на початку 1990–х років у ФКРУ відчули необхідність перегляду і розширення повноважень по здійсненню фінансового контролю, причому ця необхідність не була

	викликана якимись несприятливими обставинами. У 1994 році парламент схвалив запропоновані ФКРУ поправки до закону, регулюючого його діяльність, хоча момент для інституційних змін в структурі фінансового контролю був визнаний не відповідним. ФКРУ набуло ще більшу незалежність завдяки поправкам до Закону, регулюючого його діяльність у 1999 році. ФКРУ відкрито проголошується «найвищим органом фінансового контролю Швейцарської Конфедерації», діяльність якого обмежується тільки її Конституцією і законами. Крім того, ФКРУ більше не підкоряється Федеральній Раді і Федеральним Зборам. Директора обирає Федеральна Рада на термін 6 років, а затверджують Федеральні Збори. Питання про адміністративне підпорядкування ФКРУ втратило значення у зв'язку з втратою Міністерством фінансів впливу на нього. В даний час знаходження ФКРУ в структурі міністерства є чистою формальністю. На сьогоднішній день створено 16 фінансових інспекцій. Вони є продовженням ФКРУ, яке встановлює правила і процедури, здійснює контроль за ефективністю роботи інспекцій, координує їх діяльність і здійснює технічне керівництво. Обнародування річного звіту, який до останнього часу доводився лише до зведення Федеральної Ради і парламентського фінансового комітету, свідчить про значні зміни у ФКРУ.
Королівство Швеція Глава 12 §7	**Національне контрольно–ревізійне управління** ВОФК Швеції – Національне контрольно–ревізійне управління (НКРУ) – був створений лише в 2003 році. При тому, аудит ефективності є невід'ємною частиною політичної і адміністративної культури Швеції з кінця шістдесятих років двадцятого сторіччя. Протягом довгого часу аудит ефективності був основною областю контрольно–ревізійної діяльності двох органів контролю – попередників сьогодення НКРУ, а саме: парламентських аудиторів і колишнього ВОФК – Національного управління фінансового контролю (НУФК). Протягом двадцяти років, починаючи з середини шістдесятих років двадцятого сторіччя, контроль фінансової діяльності здійснювався децентралізований, і НКРУ виконувало роль тільки наглядового органу. Аудит ефективності був виділений в окрему категорію контрольно–ревізійної діяльності ще в шістдесятих роках двадцятого сторіччя. Саме найвищий орган фінансового контролю Швеції має найтривалішу історію аудиту ефективності. В цьому відношенні Швеція до 2003 року відрізнялася від більшості інших країн. Вона мала в своєму розпорядженні два контрольно–ревізійні органи. Контроль над діяльністю центральних властей був покладений на НУФК. В той же час шведський парламент мав свій власний контрольно–ревізійний орган – парламентських аудиторів. Після досягнення політичного компромісу парламент Швеції ухвалив рішення в кінці 2000 року створити новий орган фінансового контролю. З 2003 року новий ВОФК зміг почати свою роботу, замінивши дві попередні організації. Здійснюючи значну частину функцій парламентського контролю, НКРУ грає важливу роль в демократичній системі. Його головним завданням є виконання доручення Парламенту по контролю над

	використанням податкових надходжень. У новому органі фінансового контролю є три Генеральні аудитори, статус і обов'язки яких викладені в Конституції. Вони обираються Парламентом на семирічний період. Їх не можна вибрати на другий термін. Вони самостійні у виборі об'єктів контрольно–ревізійної діяльності, способів її проведення і у висновках за наслідками кожної перевірки. Генеральні аудитори спільно обговорюють питання, що представляють взаємний інтерес, такі як складання плану перевірок, адміністративні питання і, звичайно, розділення обов'язків. Щорічно Генеральні аудитори приймають звіт ДКРУ Швеції, який містить головні висновки за наслідками попереднього року. ДКРУ проводить перевірку річних звітів державних органів, кабінету міністрів і всіх урядових установ, адміністрації Парламенту, фондів соціального страхування і деяких інших організацій. Звіти про перевірки і висновки аудиторів за наслідками щорічних перевірок фінансової діяльності подаються на розгляд уряду, за винятком звітів і висновків відносно урядових установ. Відповідальний Генеральний аудитор подає на розгляд уряду і Парламенту звіт про перевірку річної звітності держави. Щорічно найбільш важливі результати, отримані в ході проведення фінансового контролю і контролю ефективності, відбиваються в звіті ДКРУ Швеції, що складається при спільній участі трьох Генеральних аудиторів. Парламент призначає Раду, що володіє особливими функціями відносно ДКРУ і складається з 11 членів і 11 помічників. Роль Ради і його особливі функції регулюються як Конституцією, так і більш детально Законом про контрольно–ревізійну діяльність. Згідно цього, Рада повинна здійснювати нагляд за контрольно–ревізійною діяльністю. Генеральні аудитори повинні звітувати перед Радою про хід найбільш важливих перевірок. Рада повинна виносити незалежні оцінки щодо необхідності рекомендувати Парламенту ухвалити ті або інші політичні рішення, виходячи з висновків і рекомендацій, що містяться в звітах Генеральних аудиторів, після того, як по ним було ухвалено рішення Генеральних аудиторів.

Джерело: Складено автором.

Додаток 2

Порівняльна таблиця законів «Про контрольну палату СРСР» та «Про Рахункову палату України»

Назва статті Закон СРСР «Про контрольну палату СРСР» від 16.05.1991 №2161	**Назва статті Закону України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 №315/96–ВР**	**Врахування чи відмінності між нормою закону у Законі СРСР «Про Контрольну палату» із Законі України «Про Рахункову палату»**			
		Повністю	**Частково**	**Не враховано**	**Додаткові повноваження**
Ст.1 Статус Контрольної палати СРСР	**Ст.1 Статус Рахункової палати**				
Контрольна палата СРСР – вищий орган фінансово–економічного контролю в країні, що діє під керівництвом Верховної Ради СРСР і підзвітний йому. Контрольна палата СРСР здійснює контроль за виконанням союзного бюджету, використанням загальносоюзної власності, знаходиться у віданні Союзу РСР, джерелами і використанням доходів загальносоюзних громадських об'єднань. Контрольна палата СРСР є юридичною особою і має печатку із зображенням Державного герба СРСР і зі своїм найменуванням.	Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Рахункова палата **здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь–яких інших органів держави**. Рахункова палата є юридичною особою, має свою печатку із своїм найменуванням і зображенням Державного Герба України. Місцезнаходженням Рахункової палати є місто Київ.		**V**	В ЗУ «Про Рахункову палату» не передбачено функції контролю за джерелами і використанням доходів загальносоюзних громадських об'єднань.	В ЗУ «Про Рахункову палату» визначено, що Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь–яких інших органів держави.
Стаття 2. Правові засади діяльності Контрольної палати СРСР	**Стаття 5. Законодавство про Рахункову палату**				
Повноваження, організація і порядок діяльності Контрольної палати СРСР визначається Конституцією СРСР і цим Законом.	Правова основа організації та діяльності Рахункової палати визначається Конституцією України, цим Законом, **іншими актами законодавства України, які не суперечать нормам цього Закону.**				В ЗУ «Про Рахункову палату» визначено, що правова основа організації та діяльності Рахункової палати визначена цим законом та іншими актами законодавства України, які не суперечать нормам цього Закону.
Стаття 3. Взаємовідносини з комітетами та постійними комісіями палат Верховної Ради СРСР	**Стаття 22. Проведення контролю за виконанням Державного бюджету України**				

Контрольна палата СРСР в межах своєї компетенції представляє комітетам Верховної Ради СРСР і постійним її комісіям необхідну інформацію і висновки потрібних питань.	Рахункова палата у ході виконання Державного бюджету України контролює повноту і своєчасність грошових надходжень, фактичне витрачання бюджетних асигнувань, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів та видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України, у порівнянні з затвердженими показниками Державного бюджету України, виявляє відхилення та порушення, проводить їх аналіз, вносить пропозиції щодо їх усунення. **Рахункова палата за встановленими формами щоквартально подає Верховній Раді України оперативний звіт про хід виконання Державного бюджету України,** в якому наводяться фактичні відомості про формування доходів і проведені витрати у порівнянні з показниками, затвердженими Законом про Державний бюджет України поточного року, і показниками за відповідний період або квартал попереднього року. З метою забезпечення своєчасного надходження і обробки інформації, необхідної для складання звіту про виконання Державного бюджету України, Рахунковою палатою за погодженням з Кабінетом Міністрів України вводиться **обов'язкова фінансова звітність усіх центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій перед Рахунковою палатою.** Рішення про конкретні терміни виконання і форми зазначеної звітності приймається Кабінетом Міністрів України за поданням Голови Рахункової палати. Аналіз оперативної інформації, одержаної в порядку контролю, проводиться Рахунковою палатою, і узагальнені відомості подаються Верховній Раді України, її комітетам та Кабінету Міністрів України.				В ЗУ «Про Рахункову палату» Щоквартальне інформування до Верховної ради за встановленими формами про хід виконання державного бюджету України. Ведення обов'язкової фінансової звітності усіх центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій перед Рахунковою палатою.
Стаття 4. Щорічний звіт Верховній Раді СРСР	**Стаття 35. Щорічний звіт Рахункової палати Верховній Раді України**				
Контрольна палата СРСР щорічно подає Верховній Раді СРСР звіт про результати проведених перевірок, ревізій та обстежень, що випливають із них висновках, і публікує його для ознайомлення громадськості.	Рахункова палата щорічно **не пізніше 1 грудня** подає Верховній Раді України загальний письмовий звіт про результати виконання доручень Верховної Ради України, проведених перевірок, ревізій та обслідувань, а також про витрати на цю діяльність. Звіт Рахункової палати, затверджений Верховною	**V**			У ЗУ «Про Рахункову палату» визначено термін подання звітності – не пізніше 1 грудня

	Радою України, публікується у виданнях Верховної Ради України.				
Стаття 5. Кошти на утримання Контрольної палати СРСР	**Стаття 38. Кошти на утримання Рахункової палати**				
Кошти на утримання Контрольної палати СРСР виділяються безпосередньо з союзного бюджету. Розмір цих коштів щорічно встановлюється Верховною Радою СРСР при затвердженні союзного бюджету.	Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України. Обсяг цих коштів щорічно встановлюється Верховною Радою України і зазначається у Державному бюджеті України окремим рядком.	**V**			
Стаття 6. Склад Контрольної палати СРСР	**Стаття 8. Склад Рахункової палати**				
Контрольна палата СРСР складається з Голови Контрольної палати СРСР, першого заступника Голови, заступників Голови, а також управлінь, відділів та інспекцій. Структура, штатна чисельність та фонд оплати праці працівників Контрольної палати СРСР затверджуються її Головою в межах встановлених асигнувань за погодженням з Президією Верховної Ради СРСР.	До складу Рахункової палати входять Голова Рахункової палати та члени Рахункової палати: Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати. Для здійснення своєї діяльності Рахункова палата має апарат. Структуру і штатний розпис апарату Рахункової палати затверджує Колегія Рахункової палати за поданням Голови Рахункової палати в межах бюджетних коштів, передбачених на її утримання.		**V**		У ЗУ «Про Рахункову палату» визначено, що структуру і штатний розпис апарату Рахункової палати затверджує Колегія Рахункової палати за поданням Голови Рахункової палати в межах бюджетних коштів, передбачених на її утримання.
Стаття 7. Голова Контрольної палати СРСР	**Стаття 10. Голова Рахункової палати, Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати**				
Голова Контрольної палати СРСР призначається Верховною Радою СРСР за поданням Президії Верховної Ради СРСР строком на 7 років з правом призначення на другий термін. Голова Контрольної палати СРСР може бути достроково відсторонений від посади у разі незадовільного виконання своїх посадових обов'язків, порушення законодавства або вчинення зловживань по службі рішенням Верховної Ради СРСР, якщо за таке рішення проголосувало не менше двох третин членів Верховної Ради СРСР. Голова Контрольної палати СРСР подає кандидатури на посади заступників Голови Контрольної палати СРСР для затвердження Верховною Радою СРСР. У своїй діяльності Голова Контрольної	Голова Рахункової палати призначається на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради України терміном на 7 років з правом призначення на другий термін. Призначення Голови Рахункової палати проводиться таємним голосуванням шляхом подачі бюлетенів. Кандидат на посаду Голови Рахункової палати вважається призначеним, якщо за результатами таємного голосування він отримав більшість голосів від конституційного складу Верховної Ради України. Головою Рахункової палати може бути громадянин України, який має вищу економічну або			У Закону СРСР «Про Контрольну палату СРСР» передбачено, що голова Контрольної палати СРСР може бути достроково відсторонений від посади у разі незадовільного виконання своїх посадових обов'язків, порушення законодавства або вчинення зловживань по службі рішенням Верховної Ради	Статтею 37 ЗУ «Про Рахункову палату» визначено гаранти статусу посадових осіб Рахункової палати, зокрема:Кримінальну справу щодо Голови Рахункової палати, Першого заступника

палати СРСР керується законодавством СРСР і в межах своєї компетенції самостійно вирішує всі питання, пов'язані з здійсненням контролю, планування, проведенням перевірок, ревізій та обстежень, призначенням посадових осіб, забезпечує комплектування Контрольної палати СРСР компетентними фахівцями відповідного профілю. Голова Контрольної палати СРСР має право брати участь у засіданнях Верховної Ради СРСР та її палат, Президії Верховної Ради СРСР і Кабінету Міністрів СРСР.	юридичну освіту, досвід професійної діяльності в галузі державного управління, державного контролю, економіки, фінансів, права, а також підтвердив свої професійні знання під час обговорення його кандидатури за спеціальною процедурою, встановленою відповідним комітетом Верховної Ради України згідно з чинним законодавством України. Головою Рахункової палати може бути громадянин України, який має вищу економічну або юридичну освіту, досвід професійної діяльності в галузі державного управління, державного контролю, економіки, фінансів, права, а також підтвердив свої професійні знання під час обговорення його кандидатури за спеціальною процедурою, встановленою відповідним комітетом Верховної Ради України згідно з чинним законодавством України. Голова Рахункової палати: здійснює керівництво діяльністю Рахункової палати та організує її роботу відповідно до Регламенту Рахункової палати; подає Верховній Раді України звіти про роботу Рахункової палати; представляє Рахункову палату у Верховній Раді України та органах виконавчої влади і за кордоном. У своїй діяльності Голова Рахункової палати керується Конституцією України, цим Законом, іншими законодавчими актами України і в межах своєї компетенції самостійно вирішує всі питання, пов'язані із здійсненням контролю, проведенням перевірок, ревізій та обслідувань, призначенням посадових осіб апарату Рахункової палати, забезпечує комплектування штату Рахункової палати компетентними спеціалістами відповідного профілю. Відповідно до покладених на нього обов'язків Голова Рахункової палати видає накази і розпорядження, має право брати участь у засіданнях Верховної Ради України, її комітетів і тимчасових спеціальних та інших комісій під час розгляду питань, що стосуються діяльності Рахункової палати. Голова Рахункової палати не може бути народним депутатом України, членом Уряду України, займатися підприємницькою діяльністю, виконувати роботу за			СРСР, якщо за таке рішення проголосувало не менше двох третин членів Верховної Ради СРСР. Голова Контрольної палати СРСР подає кандидатури на посади заступників Голови Контрольної палати СРСР для затвердження Верховною Радою СРСР.	і заступника Голови, головних контролерів та Секретаря Рахункової палати може бути порушено лише Генеральним прокурором України. За будь–який вплив на посадових осіб Рахункової палати, а також осіб, які виконують її доручення, з метою перешкодити виконанню ними службових обов'язків або добитися прийняття рішення, що суперечить чинному законодавству України, насильницькі дії, образу, а також розповсюдження неправдивої інформації щодо них винні особи несуть відповідальність, встановлену у законодавством України. Голові Рахункової палати, його Першому заступнику

	сумісництвом (крім викладацької, наукової та іншої творчої діяльності, здійснюваної у позаробочий час).				і заступнику, головним контролерам і Секретарю Рахункової палати гарантується професійна незалежність. Вони можуть бути достроково звільнені з посади за поданням Голови Верховної Ради України у разі: 1) порушення ними законодавства України або допущення зловживань по службі – за рішенням Верховної Ради України; 2) особистої заяви про відставку; 3) тривалої хвороби, підтвердженої медичною установою, що перешкоджає їх діяльності на займаній посаді; 4) досягнення ними 65–річного віку. Рішення Верховної Ради України про звільнення з посади названих осіб у випадках, зазначених у частині четвертій цієї статті,

					приймається більшістю голосів від конституційного складу Верховної Ради України. Діяльність Рахункової палати може бути зупинена у випадках, визначених чинним законодавством України.
Стаття 8. Рада Контрольної палати СРСР	**Стаття 9. Керівні органи і посадові особи Рахункової палати**				
Для обговорення питань планування і організації роботи, методології контрольної діяльності, підготовки звітів і інформацій Верховній Раді СРСР, його комітетам та постійним комісіям палат утворюється Рада Контрольної палати СРСР, є дорадчим органом.. До складу Ради Контрольної палати СРСР входять Голова Палати, його заступники, **начальники управлінь з посади, а також заступник Голови Комісії Ради Союзу Верховної Ради СРСР по бюджету, планами та фінансів.**	Для розгляду питань планування і організації роботи Рахункової палати, методології контрольно–ревізійної діяльності, прийняття колегіальних рішень і підготовки висновків з матеріалів перевірок, ревізій, обслідувань та експертиз, а також підготовки звітів та інформаційних повідомлень створюється Колегія Рахункової палати. До складу Колегії Рахункової палати входять Голова Рахункової палати, Перший заступник і заступник Голови, а також головні контролери – керівники департаментів Рахункової палати, Секретар Рахункової палати.		**V**	Не включено до складу Колегії Рахункової палати начальників управлінь та заступника Голови комісії Верховної Ради з питань бюджету	
Стаття 9. Регіональні інспекції та зарубіжні служби					
При необхідності Контрольна палата СРСР може за згодою Президії Верховної Ради СРСР створювати регіональні інспекції на місцях та служби за кордоном.			**V**	ЗУ «Про Рахункову палату» не передбачено створення територіальних управлінь в регіонах та відповідних служб за кордоном	
Стаття 10. Функції Контрольної палати СРСР	**Стаття 6. Функції Рахункової палати**				

Контрольна палата СРСР: 1) здійснює контроль за своєчасністю та повнотою надходження доходів, цільовим і економним витрачанням коштів союзного бюджету, позабюджетних загальнодержавних фондів; за витратами на утримання союзних органів державної влади та управління, збереженням та використанням державного майна, що є власністю загальносоюзної, в галузях народного господарства, підвідомчих Союзу РСР, включаючи оборонну промисловість, а також у Збройних Силах СРСР, в системі Міністерства внутрішніх справ СРСР, Комітету державної безпеки СРСР; за роздержавленням і приватизацією об'єктів союзної власності; 2) контролює роботу Міністерства фінансів СРСР і його органів з виконання союзного бюджету; 3) контролює інвестиційну діяльність органів управління Союзу РСР; перевіряє законність та ефективність використання ресурсів, що виділяються на виконання загальносоюзних програм і союзних замовлень держави, всіма організаціями та підприємствами незалежно від форм власності; 4) здійснює контроль за грошовою емісією, використанням кредитних і валютних ресурсів виконавчими і розпорядчими органами Союзу РСР, Державним банком СРСР; за дорученням Верховної Ради СРСР перевіряє використання золотого запасу та алмазного фонду з урахуванням інтересів Союзу РСР і республік; 5) за дорученням Верховної Ради СРСР та її палат виробляє експертну оцінку статей проектів союзного бюджету, фінансово–економічної обґрунтованості проектів державних програм та урядових рішень, проводить аналіз економічного становища в союзних галузях народного господарства, стану ціноутворення та в межах своєї компетенції виконує інші завдання Верховної Ради СРСР та її палат; 6) перевіряє у відповідності зі своїм статусом роботу митних органів СРСР; 7) перевіряє фінансово–господарську діяльність державних організацій, представництв та установ, що діють за кордоном і фінансуються з союзного бюджету; 8) перевіряє в загальносоюзних громадських об'єднань джерела отримання доходів і їх використання відповідно до статутними завданнями; 9) з питань, що належать до спільних повноважень Союзу РСР та республік, взаємодіє при проведенні перевірок та ревізій з органами державної влади та управління республік, іншими союзними і республіканськими	Рахункова палата відповідно до завдань, передбачених статтею 2 цього Закону: 1) здійснює контроль за виконанням законів України та прийнятих Верховною Радою України постанов, виконанням Державного бюджету України, фінансуванням загальнодержавних програм в частині, що стосується використання коштів Державного бюджету України; 2) здійснює за дорученням Верховної Ради України контроль за виконанням Державного бюджету України за поквартальним розподілом доходів і видатків відповідно до показників цього бюджету, в тому числі видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України, витрачанням коштів цільових фондів; 3) перевіряє за дорученням комітетів Верховної Ради України використання за призначенням органами виконавчої влади коштів загальнодержавних цільових фондів та коштів позабюджетних фондів і подає за наслідками перевірки Верховній Раді України висновки щодо можливостей скорочення видатків по кожному фонду окремо та доцільності спрямування вилучених коштів на фінансування інших видатків Державного бюджету України; 4) контролює ефективність управління коштами Державного бюджету України Державним казначейством України, законність і своєчасність руху коштів Державного бюджету України, в тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів у Національному банку України, уповноважених банках та кредитних установах України; 5) надає консультації органам і посадовим особам, які обираються, затверджуються або призначаються Верховною Радою України, з питань витрачання коштів Державного бюджету України. В ході проведення перевірок і аналізу стану економіки розробляє заходи щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень до Державного бюджету України і вносить відповідні пропозиції Міністерству фінансів України; 6) здійснює за дорученням Верховної Ради України,		**V**	ЗУ «Про Рахункову палату» не обумовлено перевірку в загальносоюзних громадських об'єднаннях джерел отримання доходів і їх використання відповідно до статутних завдань. Разом з тим, даною статтею передбачено перевірку за дорученням Верховної Ради України відповідно до свого статусу кошторису витрат, пов'язаних з діяльністю Верховної Ради України та її апарату	

контролюючими органами, надає контролюючим органам республік методологічну допомогу; 10) контролює на перевіряються об'єктах дотримання встановлених правил єдиної системи ведення бухгалтерського обліку та звітності, вносить пропозиції щодо їх вдосконалення; 11) здійснює зв'язки з контролюючими органами зарубіжних країн та відповідними міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про ділове співробітництво.	комітетів Верховної Ради України контрольні функції щодо фінансування загальнодержавних програм економічного, науково–технічного, соціального і національно–культурного розвитку, охорони довкілля та інших програм, що затверджуються Верховною Радою України; 7) контролює інвестиційну діяльність органів виконавчої влади, перевіряє законність та ефективність використання фінансових ресурсів, що виділяються з Державного бюджету України на виконання загальнодержавних програм; 8) проводить попередній аналіз до розгляду на засіданнях комітетів та Верховної Ради України звітів Антимонопольного комітету України щодо здійснення ним державного контролю за дотриманням антимонопольного законодавства, а також звітів Фонду державного майна України та посадових осіб, які обираються, призначаються або затверджуються Верховною Радою України, щодо ефективного управління майном, що є основним національним багатством, власністю українського народу; 9) здійснює контроль за виконанням рішень Верховної Ради України про надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України, за касовим виконанням Державного бюджету України Національним банком України та уповноваженими банками; 10) перевіряє за дорученням Верховної Ради України відповідно до свого статусу кошторис витрат, пов'язаних з діяльністю Верховної Ради України та її апарату, допоміжних органів і служб Президента України та апарату Кабінету Міністрів України, а також витрачання коштів державними установами та організаціями, що діють за кордоном і фінансуються за рахунок Державного бюджету України; 11) готує і дає висновки та відповіді на звернення органів виконавчої влади, органів прокуратури і суду з питань, що належать до її відання; 12) здійснює зв'язки з контролюючими органами				

	іноземних держав та відповідними міжнародними організаціями, укладає з ними угоди про співробітництво; 13) здійснює контроль у сфері державних закупівель.				
Стаття 11. Повноваження Контрольної палати СРСР	**Стаття 7. Повноваження Рахункової палати**				
Контрольна палата СРСР при здійсненні своїх функцій уповноважена: 1) проводити фінансові ревізії в апараті вищих органів державної влади та управліннях, перевірки, ревізії та обстеження в загальносоюзних міністерствах, відомствах, установах, організаціях, громадських об'єднаннях, на союзних державних підприємствах, а також спільних підприємствах, в яких частка участі Союзу РСР становить не менше однієї третини акціонерного, основного або пайового капіталу; 2) перевіряти на об'єктах, зазначених у пункті 1 цієї статті, грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси та іншу документацію щодо фінансово–господарської діяльності, наявність грошових сум, цінних паперів, матеріальних цінностей і правильність їх витрачання; 3) зажадати з перевірених організацій, установ, підприємств всю необхідну документацію та іншу інформацію про їх фінансово–господарської діяльності; 4) одержувати від державних, комерційних банків та інших кредитних установ необхідні відомості про операції та стан рахунків об'єктів, що перевіряються, а від інших підприємств і організацій – довідки і копії документів щодо операцій і розрахунків з цими об'єктами; 5) залучати до проведення перевірок, ревізій та експертиз на договірній основі кваліфікованих фахівців з інших установ і організацій, а також працівників інших контролюючих та правоохоронних органів з оплатою в необхідних випадках за рахунок коштів **Контрольної палати СРСР;** 6) у межах своєї компетенції давати адміністрації підприємств, установ і організацій, які перевірялись, обов'язкові для виконання вказівки про усунення у встановлені терміни	Рахункова палата має такі повноваження: 1) здійснювати експертно–аналітичні, інформаційні та інші види діяльності, що забезпечують контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово–кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм; 2) проводити фінансові перевірки, ревізії в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна України, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності в межах, визначених статтею 16 цього Закону; 3) перевіряти в органах і на об'єктах, зазначених у пункті 2 цієї статті, грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово–господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій з готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання і витрачання; 4) отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово–господарську діяльність; 5) отримувати від Національного банку України, уповноважених банків та інших кредитних установ необхідні відомості про здійснювані ними операції та	**V**			

виявлених порушень та відшкодування в союзний бюджет недоплачених сум; 7) направляти матеріали перевірок і ревізій до Кабінету Міністрів СРСР, відповідні міністерства, державні комітети, відомства СРСР і інші органи державного управління для розгляду і прийняття по них необхідних заходів; 8) вносити до Верховної Ради СРСР, Президентові СРСР, а також в інші державні організації подання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушеннях вимог законодавства, безгосподарності, заподіянні матеріального збитку державі; 9) входити до Комітету конституційного нагляду СРСР з пропозиціями про розгляд відповідності Конституції СРСР і законам СРСР нормативних правових актів державних органів з питань, що входять в сферу діяльності Палати; 10) у випадках виявлення при проведенні перевірок та ревізій фактів розкрадань грошових коштів і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати матеріали перевірок і ревізій у правоохоронні органи; 11) розглядати пропозиції та звернення громадян з питань, що знаходяться в компетенції Палати; 12) видавати «Вісник Контрольної палати СРСР».	стан рахунків установ та організацій, що перевіряються, від інших підприємств і організацій – довідки, копії документів по операціях і рахунках цих підприємств та організацій; 6) організовувати і проводити оперативний контроль за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період; 7) проводити комплексні ревізії і тематичні перевірки по окремих розділах і статтях Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів; 8) проводити експертизу проектів Державного бюджету України, а також проектів законів та інших нормативних актів, міжнародних договорів України, загальнодержавних програм та інших документів, що стосуються питань державного бюджету і фінансів України; 9) здійснювати аналіз і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, підготовку і внесення до Верховної Ради України пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного законодавства в цілому; 10) готувати і подавати висновки до Верховної Ради України та її комітетів щодо виконання Державного бюджету України, у тому числі доходів і видатків загальнодержавних цільових фондів, фінансування загальнодержавних програм за звітний рік; 11) направляти матеріали перевірок, ревізій та обслідувань Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам і організаціям для розгляду і вжиття необхідних заходів; 12) порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України, внаслідок чого завдано матеріальної шкоди державі; 13) залучати до проведення перевірок, ревізій та обслідувань на договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і				

	фахівців–експертів з інших установ і організацій, а також працівників інших державних контролюючих, податкових і правоохоронних органів з **оплатою їх праці** в необхідних випадках за рахунок власних коштів; 14) у разі виявлення під час перевірок, ревізій та обслідувань фактів привласнення грошей і матеріальних цінностей, інших зловживань передавати матеріали перевірок, ревізій та обслідувань до правоохоронних органів з інформуванням про це Верховної Ради України.				
Стаття 12. Повноваження посадових осіб Контрольної палати СРСР	**Стаття 12. Секретар Рахункової палати, апарат Рахункової палати**				
Посадові особи Контрольної палати СРСР при виконанні своїх службових обов'язків мають право: 1) знайомитися з усією при проведенні перевірок, ревізій та обстежень документацією; 2) безперешкодного доступу на склади, у сховища, виробничі і допоміжні приміщення та інші об'єкти для перевірки наявності грошових коштів, цінних паперів, матеріальних цінностей та порядку їх зберігання; 3) одержувати від посадових осіб та інших працівників підприємств, установ та організацій необхідні довідки, усні та письмові пояснення з питань, пов'язаних з проведенням перевірок або ревізій; 4) у необхідних випадках опечатувати каси або касові приміщення, склади, архіви, а при виявленні підробок, фальсифікацій і інших зловживань вилучати необхідні документи, залишаючи у справах акт вилучення і копії або опис вилучених документів.	Організаційну, інформаційно–довідкову та іншу роботу по обслуговуванню Рахункової палати здійснює апарат Рахункової палати під керівництвом Секретаря Рахункової палати. Посадові особи, які працюють в апараті Рахункової палати, безпосередньо займаються контрольною діяльністю в межах компетенції Рахункової палати. Посадові особи апарату Рахункової палати при виконанні службових обов'язків мають право: 1) знайомитися з усією документацією, що стосується фінансово–господарської діяльності об'єкта, щодо якого здійснюється перевірка, ревізія або обслідування; 2) вимагати і отримувати від керівників об'єктів, на яких проводиться контроль, необхідні довідки, інформацію, статистичні дані, бухгалтерсько–фінансові звіти, усні та письмові пояснення з питань, пов'язаних з проведенням перевірок і ревізій; 3) безперешкодно входити до приміщень державних органів, підприємств, організацій, архівів, сховищ, виробничих і допоміжних приміщень банків, фінансово–кредитних установ та інших об'єктів, якщо інше не передбачено законами України; 4) опечатувати касові і службові приміщення, сховища і архіви.	**V**			
Статті 13 Відповідальність посадових осіб Контрольної палати СРСР	**Стаття 14. Відповідальність за порушення законодавства про державну та іншу таємницю**				

Посадові особи Контрольної палати СРСР зобов'язані чесно і сумлінно виконувати свій службовий обов'язок, захищати державні, загальнонародні інтереси. Відповідно до чинного законодавства вони несуть відповідальність за спотворення результатів проведених перевірок, що подаються до державних органів або оприлюднюються, а також за розголошення комерційної таємниці підприємств, що перевіряються, організацій та об'єднань.	Посадові особи апарату Рахункової палати та особи, які залучаються нею до роботи в процесі здійснення своїх функцій і повноважень, за порушення законодавства про державну та іншу таємницю, розголошення державної та іншої таємниці, яка охороняється законом, а також за недостовірність результатів проведених ними перевірок і ревізій, що подаються до державних органів або оприлюднюються, несуть відповідальність згідно із законодавством України.	**V**			
Стаття 14. Обов'язок органів державної влади та сприяння посадовим особам Контрольної палати СРСР у виконанні покладених на них функцій	**Стаття 13. Обов'язковість виконання вимог посадових осіб апарату Рахункової палати**				
Союзні, республіканські та місцеві органи державної влади та управління зобов'язані всебічно сприяти посадовим особам Контрольної палати СРСР у виконанні покладених на них функцій, надавати їм необхідну допомогу в проведенні перевірок та ревізій, забезпечувати їх житловими та службовими приміщеннями, транспортом, засобами зв'язку. Посадові особи, які перешкоджають чимось проведення перевірок та ревізій, не забезпечують необхідних умов для роботи співробітникам Контрольної палати СРСР, несуть відповідальність в адміністративному порядку.	Вимоги керівників Рахункової палати та посадових осіб її апарату, пов'язані з виконанням ними своїх службових обов'язків, є обов'язковими для всіх державних органів, підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності і підпорядкування. Керівники та інші посадові особи об'єктів, що перевіряються, зобов'язані створювати нормальні умови для роботи посадових осіб Рахункової палати, які проводять перевірку або ревізію, забезпечувати їх технічне обслуговування і виконання вимог щодо надання необхідної документації.			У ЗУ «Про Рахункову палату» не обумовлено, що під час виконання службових обов’язків керівники об’єктів, що перевіряються, повинні забезпечувати посадових осіб Рахункової палати житловими та службовими приміщеннями, а також транспортом та засобами зв’язку	

Додаток 3

ЛІМСЬКА ДЕКЛАРАЦІЯ
керівних принципів аудиту державних фінансів

Передмова

Більше двох десятиліть сплинуло з моменту прийняття в жовтні 1977 року делегатами IX Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) Лімської декларації керівних принципів аудиту державних фінансів. Це була мить великих сподівань за відсутності жодної впевненості щодо успіху, який вона матиме в усьому світі.

З того часу, застосування Лімської декларації перевищило найамбіційніші очікування та показало вирішальність її впливу на розвиток контролю державних фінансів у специфічних умовах кожної країни. Лімська декларація має виняткове значення для усіх вищих органів контролю державних фінансів–членів INTOSAI, незалежно від регіону, до якого вони належать, рівня їх розвитку, місця у системі врядування та форми організації.

Успіх Декларації полягає, головним чином, у тому, що вона, залишаючись чіткою та точною, містить вичерпний перелік цілей аудиту державних фінансів та усіх дотичних до цього питань. Це полегшує її використання та гарантує, що простота мови, якою вона складена, зосереджує увагу на її ключових елементах.

Основною метою Лімської декларації є заклик до незалежності аудиту державних фінансів. Вищий орган контролю державних фінансів, що не відповідає цій умові, не може претендувати на свій статус. Тому й недивно, що питання незалежності вищих органів контролю державних фінансів продовжує бути важливою темою для обговорення усередині INTOSAI. Проте, необхідно відзначити, що цілі Декларації вважаються досягнутими лише за умови законодавчого закріплення цієї незалежності. В свою чергу, це вимагає існування органу контролю за дотриманням законодавства, органу, який функціонує лише в умовах демократії чи правової держави.

Таким чином, правова держава та демократія є основними передумовами незалежного контролю державних фінансів та уособлюють підвалини, на яких базується Лімська декларація. Ідеї, представлені у Декларації належать до вічних, визначальних принципів, що впродовж років з часу їх прийняття залишаються в силі. Рішення щодо їх перевидання через 20 років після першої появи свідчить про якості та далекосяжність мислення авторів Декларації. Ми висловлюємо подяку Міжнародному віснику контролю державних фінансів за нове видання Лімської декларації, яке передає важливість цього базового документа, що по праву вважається Хартією аудиту державних фінансів. Таким чином, розповсюдження Лімської декларації забезпечено. Нам залишається продовжувати зусилля щодо досягнення наших благородних ідей.

Відень, кінець 1998 року
Доктор Франц Фідлер, Генеральний Секретар INTOSAI

Преамбула

IX Конгрес Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів, що зібрався у Лімі:

- зважаючи на те, що цільове й ефективне використання громадських коштів є однією з найважливіших передумов належного управління громадськими фінансами та дієвості рішень уповноважених органів влади;
- зважаючи на те, що для досягнення цієї мети кожна країна повинна мати Вищий орган контролю державних фінансів, незалежність якого гарантується законом;

- зважаючи на те, що необхідність таких органів постійно зростає, оскільки держава розширює свою діяльність у соціальному та економічному секторах, переходячи, таким чином, рамки традиційних фінансових відносин;
- зважаючи на те, що особливі цілі контролю державних фінансів, а саме цільове й ефективне використання громадських коштів, пошук досконалої системи управління фінансами, удосконалення адміністративної діяльності, інформування органів державної влади та громадськості шляхом оприлюднення об´єктивних звітів є необхідними умовами стабільності та розвитку держав у відповідності з цілями Організації Об´єднаних Націй;
- зважаючи на те, що на попередніх міжнародних конгресах вищих органів контролю державних фінансів пленарні сесії прийняли резолюції, поширення яких було підтримано усіма країнами–членами;

ПОСТАНОВИВ:

- опублікувати та розповсюдити документ під назвою «Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів»

I. Загальні положення

Стаття 1. Мета контролю

Запровадження контролю є невід´ємною складовою управління громадськими фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний та підзвітний характер цього управління. Контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає обов´язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності 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.

Стаття 2. Попередній контроль та контроль за фактом

1. Попередній контроль це перевірка, що проводиться до моменту здійснення адміністративної чи фінансової діяльності (заходів, операцій); контроль за фактом це перевірка, що проводиться після здійснення окремих адміністративно–фінансових дій (заходів, операцій).

2. Ефективний попередній контроль є невід´ємним елементом досконалого управління громадськими ресурсами, використання яких доручено державі. Цей контроль може здійснюватися як Вищими органами контролю державних фінансів, так і іншими контрольними органами.

3. Здійснення попереднього контролю Вищим органом контролю державних фінансів дозволяє попередити можливі порушення до моменту їх виникнення. Однак, недоліком цього підходу є надмірний обсяг контрольної роботи та невизначеність щодо відповідальності, передбаченої законом. Контроль за фактом, що здійснюється Вищим органом контролю державних фінансів, дозволяє встановити відповідальність підзвітних осіб, відшкодувати завдані збитки та перешкодити повторенню виявлених порушень у майбутньому.

4. Обсяг повноважень Вищого органу контролю державних фінансів щодо попереднього контролю встановлюється відповідно до законодавства, умов та вимог кожної конкретної країни. В той же час, контроль за фактом є безпосереднім завданням кожного Вищого органу контролю державних фінансів, незалежно від того здійснює він чи ні попередній контроль.

Стаття 3. Зовнішній та внутрішній контроль

1. Кожен державний орган чи організація мають у своєму складі власний підрозділ внутрішнього контролю. Органи зовнішнього контролю не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів. Саме тому, Вищі органи контролю державних фінансів є органами зовнішнього контролю.

2. Підрозділ внутрішнього контролю повинен обов´язково підпорядковуватися керівництву організації, у складі якої він створений. Проте він повинен володіти максимально можливою функціональною та організаційною незалежністю всередині органу, до складу якого він входить.

3. Завданням Вищого органу контролю державних фінансів як зовнішнього контролера є перевірка ефективності внутрішнього контролю. Якщо підрозділ внутрішнього контролю визнано ефективним, необхідно, не обмежуючи право Вищого органу контролю державних фінансів на всеохоплюючий контроль, здійснити найбільш адекватний розподіл завдань та визначити засади співробітництва між Вищим органом контролю державних фінансів та підрозділом внутрішнього контролю.

Стаття 4. Контроль законності, контроль правильності та контроль ефективності

1. Традиційними завданнями Вищого органу контролю державних фінансів є контроль за дотриманням законодавства та контроль правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності.

2. Крім цих видів контролю, важливість яких залишається незаперечною, існує також інший вид контролю, що спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління.

3. Загалом, цілі контрольної діяльності Вищих органів контролю державних фінансів дотримання принципів законності, правильності, ефективності та економічності в управління державними фінансами мають однакову значущість. Разом з тим, справою Вищого органу контролю державних фінансів є встановлення пріоритетності кожної з них.

II. Незалежність

Стаття 5. Незалежність Вищих органів контролю державних фінансів

1. Вищі органи контролю державних фінансів можуть виконувати свої завдання об´єктивно та ефективно лише за умови незалежності від підконтрольних їм органів та захищеності від зовнішнього впливу.

2. Хоч органи державної влади не можуть бути абсолютно незалежними, оскільки загалом вони є складовою частиною держави, Вищі органи контролю держаних фінансів повинні мати функціональну та організаційну незалежністю, достатню для виконання своїх обов´язків та завдань.

3. Створення Вищих органів контролю держаних фінансів та необхідний рівень їхньої незалежності повинні визначатися у Конституції; інші нормативні положення можуть встановлюватися окремим законом. Зокрема, Верховний орган судочинства повинен забезпечити юридичний захист Вищого органу контролю держаних фінансів відбудь–яких посягань на його незалежність та контрольні повноваження.

Стаття 6. Незалежність членів та службовців Вищих органів контролю держаних фінансів

1. Незалежність Вищого органу контролю держаних фінансів невідривно пов´язана з незалежністю його членів. Членами є особи, що уповноважені приймати рішення від імені Вищого органу контролю держаних фінансів та відповідають за ці рішення у рамках своїх повноважень перед третьою стороною, а саме перед колективним органом, що має право прийняття рішень або перед керівником Вищого органу контролю держаних фінансів, якщо він здійснює одноосібне керівництво.

2. Незалежність членів також повинна гарантуватися Конституцією. Зокрема, процедура відкликання, що має встановлюватися Конституцією, неповинна зашкоджувати їх незалежності. Порядок призначення та звільнення членів Вищого органу контролю державних фінансів визначається конституційною структури кожної окремо взятої країни.

3. Що стосується просування по службі, то контролери Вищого органу контролю державних фінансів не повинні піддаватися впливу підконтрольних їм органів та підпорядковуватися цим органам.

Стаття 7. Фінансова незалежність Вищих органів контролю держаних фінансів

1. Вищий орган контролю державних фінансів повинен бути забезпеченим фінансовими ресурсами, необхідними для виконання покладених на нього завдань.

2. У разі потреби, Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати право звертатися з проханням про виділення необхідних фінансових ресурсів безпосередньо до державного органу, що приймає рішення з питань державного бюджету.

3. Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати право самостійно та на власний розсуд розпоряджатися коштами, що виділені для його потреб окремим рядком бюджету.

III. Відносини з Парламентом, урядом та державно–управлінським апаратом

Стаття 8. Відносини з Парламентом

Незалежність Вищого органу контролю державних фінансів, встановлена Конституцією та законом, також гарантує йому право широкої ініціативи та автономії, навіть якщо він підзвітний Парламенту та здійснює контрольні заходи за його дорученнями. Відносини між Вищим органом контролю державних фінансів та Парламентом повинні бути визначеними Конституцією відповідно до умов та вимог кожної конкретної країни.

Стаття 9. Відносини з урядом та державно–управлінським апаратом

Вищий орган контролю державних фінансів контролює діяльність уряду, адміністративно–управлінських органів та підпорядкованих їм організацій. Проте це зовсім не означає, що уряд підпорядковується Вищому органу контролю державних фінансів. Зокрема, уряд несе повну та виключну відповідальність за свої дії та помилки і не може ігнорувати рішення, прийняті за результатами перевірок та висновків Вищого органу контролю державних фінансів, якщо вони чинні та обов´язкові до виконання.

IV. Права Вищих органів контролю державних фінансів

Стаття 10. Право розслідування

1. Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати доступ до всіх документів, пов´язаних з управлінням фінансовими й матеріальними ресурсами та повинен володіти правом отримувати від підконтрольних йому організацій на свої усні чи письмові запити будь–яку інформацію, яку він вважатиме необхідною.

2. Вищий орган контролю державних фінансів повинен приймати рішення щодо доцільності проведення контролю за місцем розташування підконтрольного органу чи в приміщенні самого Вищого органу контролю державних фінансів.

3. Терміни подання Вищому органу контролю державних фінансів необхідної інформації, документації чи інших матеріалів, включаючи фінансові звіти, повинні встановлюватися залежно від конкретної ситуації, згідно з законом або Вищим органом контролю державних фінансів.

Стаття 11. Виконання висновків Вищого органу контролю державних фінансів

1. Підконтрольні органи повинні прокоментувати висновки Вищого органу контролю державних фінансів в строки, встановлені, як правило, законодавством чи Вищим органом контролю державних фінансів та повідомити при заходи, вжиті для виконання висновків контролю.

2. В тому випадку, якщо висновки Вищого органу контролю державних фінансів з юридичної точки зору не є обов´язковими для виконання, Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати право звертатися до органів, уповноважених вжити необхідних заходів та зобов´язати відповідні органи до їх виконання.

Стаття 12. Експертні висновки та право на надання консультацій

1. У разі потреби, Вищий орган контролю державних фінансів може надати у розпорядження Парламенту та державно–управлінського апарату свої професійні знання та досвід у формі експертно–аналітичних висновків, включаючи зауваження до законопроектів та інших нормативних актів фінансового характеру. Керівники державних органів повинні нести відповідальність за прийняття чи відхилення такого експертного висновку; крім того,

це додаткове завдання не повинно впливати на майбутні висновки Вищого органу контролю державних фінансів та загрожувати ефективності його контрольної діяльності.

2. Нормативні акти з питань запровадження максимально адаптованих та уніфікованих правил бухгалтерського обліку та звітності повинні затверджуватися лише після погодження з Вищим органом контролю державних фінансів.

V. Методи контролю, кадровий склад контролерів, міжнародний обмін досвідом

Стаття 13. Методи та процедури контролю

1. Вищі органи контролю державних фінансів здійснюють свої контрольні заходи відповідно до планів роботи, які вони самостійно встановлюють. Окремі державні органи залишають за собою право вимагати проведення окремих видів контролю.

2. Зважаючи не те, що контроль рідко може бути всеохоплюючим, Вищий орган контролю державних фінансів застосовує, як правило, вибірковий підхід. Однак контроль повинен здійснюватися на основі певної моделі та повинен проаналізувати достатню кількість елементів, необхідних для підготовки висновків про якість фінансового управління та його відповідність законодавству.

3. Методи контролю належить удосконалювати відповідно до досягнень науково–технічного прогресу та управлінської діяльності.

4. Вищим органам контролю державних фінансів рекомендується розробляти та надавати у розпорядження контролерів методичні вказівки та інструкції з питань контрольної діяльності.

Стаття 14. Кадровий склад контролерів

1. Члени та службовці Вищого органу контролю державних фінансів повинні мати кваліфікацію та бездоганні якості, необхідні для успішного виконання покладених на них завдань.

2. При відборі кадрового складу Вищого органу контролю державних фінансів необхідно надавати пріоритетного значення кандидатам з високими показниками знань, працездатності, здібностей та достатнім рівнем професійного досвіду.

3. Необхідно приділяти максимальну увагу удосконаленню теоретичної та практичної підготовки всіх членів та службовців Вищого органу контролю державних фінансів через внутрішньовідомчі, університетські та міжнародні навчальні програми; таке підвищення кваліфікації повинно заохочуватися усіма можливими фінансовими та організаційними засобами. Професійна перепідготовка кадрів не повинна обмежуватися традиційними знаннями з права, економіки, обліку, а має включати вивчення методів управління підприємством, інформаційних технологій.

4. З метою забезпечення відбору висококваліфікованого кадрового складу рівень заробітної плати повинен відповідати специфічним вимогам, що висуваються до даного виду діяльності.

5. У разі, якщо службовці Вищого органу контролю державних фінансів не володіють певними специфічними знаннями для проведення окремих видів контролю, Вищий орган контролю державних фінансів може в межах своїх потреб залучати зовнішніх експертів.

Стаття 15. Міжнародний обмін досвідом

1. Міжнародний обмін ідеями та досвідом в рамках Міжнародної організації Вищих органів контролю державних фінансів є ефективним засобом допомоги Вищим органам контролю державних фінансів у реалізації їх завдань.

2. То тепер цей обмін здійснювався шляхом проведення конгресів, навчальних семінарів, організованих спільно з ООН та іншими інституціями, функціонування регіональних робочих груп та видання спеціалізованого журналу.

3. Бажано розширювати та поглиблювати цю діяльність. Першочергове значення має розробка уніфікованих методологічних засад контролю державних фінансів на основі порівняльного права.

VI. Підготовка звітів

Стаття 16. Звіт для Парламенту та громадськості

1. Конституція повинна дозволяти та зобов´язувати Вищий орган контролю державних фінансів щорічно подавати звіт про результати своєї діяльності в Парламент чи інший уповноважений державний орган. Цей звіт має бути оприлюдненим та опублікованим. Це забезпечує широкий розголос інформації та поглиблене обговорення матеріалів звіту, а також сприятиме виконанню висновків Вищого органу контролю державних фінансів.

2. Вищий орган контролю державних фінансів повинен у проміжках між двома щорічними звітами направляти інші звіти щодо особливо важливих та невідкладних питань.

3. Загалом, щорічний звіт повинен відображати всю діяльність Вищого органу контролю державних фінансів; лише у випадку наявності інформації, непризначеної для розголосу чи захищеної законом, Вищий орган контролю державних фінансів повинен зробити свідомий вибір між відстоюванням власних інтересів чи оприлюдненням наявних у звіті фактів.

Стаття 17. Підготовка звітів

1. Звіти повинні об´єктивно та чітко подавати факти, їх оцінку, а також зосереджуватися на основному. Мова звіту повинна бути точною та загальнодоступною.

2. Вищий орган контролю державних фінансів повинен приділити достатньої (за власною оцінкою) уваги висвітленню точки зору підконтрольних йому органів щодо висновків за результатами контролю.

VII. Контрольні повноваження Вищих органів контролю державних фінансів

Стаття 18. Конституційна основа контрольних повноважень, контроль за управлінням державними фінансами

1. Контрольні повноваження Вищих органів контролю державних фінансів мають бути визначеними у Конституції; інші нормативні положення встановлюються в окремому законі.

2. Обсяг контрольних повноважень Вищого органу контролю державних фінансів визначається відповідно до умов та потреб кожної конкретної країни.

3. Усі операції, пов´язані з державними фінансами, незалежно від того відображені вони чи у державному бюджеті повинні бути об´єктом контролю Вищого органу контролю державних фінансів. Окремі складові управління державними фінансами, що не включаються до державного бюджету, не повинні виводитися з під контролю Вищого органу контролю державних фінансів.

4. Вищі органи контролю державних фінансів повинні на основі раніше проведених контрольних заходів, сприяти запровадженню чітко визначеної бюджетної класифікації та максимально простого й зрозумілого порядку бухгалтерського обліку та звітності.

Стаття 19. Контроль державних органів та інших установ за кордоном

Як загальний принцип, державні органи та інші установи, створені закордоном, повинні також контролюватися Вищим органом контролю державних фінансів. Під час перевірки цих органів та за умови, якщо вони здійснюються за місцем їх розташування, необхідно враховувати обмеження, встановлені міжнародним правом. Проте у тих випадках, коли це виправдовується, ці обмеження повинні бути скороченими шляхом внесення відповідних змін у міжнародно–правові акти.

Стаття 20. Контроль за надходженням податків

1. Вищий орган контролю державних фінансів повинен мати повноваження щодо максимально широкого контролю за надходженням податків та з цією метою мати доступ до податкових декларацій та документів.

2. Контроль за надходженням податків це, передусім, контроль законності та правильності. Проте Вищий орган контролю державних фінансів повинен також оцінювати економічну ефективність та організацію системи адміністрування податків, виконання плану надходжень доходів та у разі потреби надавати відповідні пропозиції до законодавчого органу.

Стаття 21. Державне замовлення та закупівля робіт та послуг за державні кошти

1. Значні кошти, що витрачаються державними органами на виконання державного замовлення та закупівлю робіт і послуг, обумовлюють необхідність ретельного контролю за їх використанням.

2. Відкриті торги як основна процедура закупівлі є найоптимальнішим способом отримання найбільш вигідної пропозиції щодо якості та ціни. Щоразу, коли відкриті торги не проводяться, Вищий орган контролю державних фінансів повинен встановити причини цього.

3. У випадку, коли Вищий орган контролю державних фінансів здійснює контроль виконання державного замовлення (виконання робіт, надання послуг), він повинен сприяти запровадженню відповідних стандартів для управління процесом виконання державного замовлення.

4. Контроль виконання державного замовлення повинен включати не лише аналіз правильності платежів, а й оцінити ефективність управління процесом та якість виконаних робіт та наданих послуг.

Стаття 22. Контроль обладнання для електронної обробки даних

Рівень видатків на обладнання для електронної обробки даних обумовлює також необхідність відповідного контролю. Цей контроль повинен мати системний характер, при цьому особливої уваги слід приділити наступним аспектам: планування потреби; економне використання електронного обладнання; застосування персоналу необхідної кваліфікації, що переважно входить до складу апарату підконтрольного органу; попередження неправильного використання техніки та корисність отриманої інформації.

Стаття 23. Промислові та комерційні підприємства з державною участю

1. Розширення економічної діяльності держави часто відбувається у формі створення підприємств, статус яких визначається у рамках приватного права. Ці підприємства також повинні бути об´єктами контролю Вищих органів контролю державних фінансів, якщо держава володіє контрольною частою у цих підприємствах або здійснює домінуючий вплив на їх діяльність.

2. Такий контроль доцільно здійснювати за фактом; це дозволить оцінити дотримання принципів економії, ефективності та результативності.

3. Звіти за результатами перевірки таких підприємств, що призначені для Парламенту та оприлюднення, повинні готуватися з врахуванням вимог щодо збереження виробничих та комерційних таємниць.

Стаття 24. Контроль організацій, що отримують субсидії (дотації)

1. Вищий орган контролю державних фінансів повинен володіти повноваженнями щодо контролю за використанням субсидії (дотацій), отриманих з громадських коштів.

2. У випадках, коли сума субсидій (дотації) є значною за абсолютним значенням або відносно розміру доходу чи капіталу організації–бенефіціанта, контроль може за необхідності охоплювати всю систему фінансового управління організації, що отримує субсидію (дотацію).

3. Нецільове використання субсидій (дотацій) повинно мати наслідком відшкодування наданих коштів.

Стаття 25. Контроль міжнародних та наднаціональних організацій

1. Міжнародні та наднаціональні організації, витрати яких покриваються за рахунок внесків країн–членів, а також окремі держави повинні піддаватися зовнішньому незалежному контролю.

2. Хоч цей контроль і повинен враховувати структуру та завдання, що покладені на ці організації, він має здійснюватися відповідно до принципів вищого контролю державних фінансів країн–членів.

З метою забезпечення незалежності цього контролю члени зовнішньої контрольної комісії повинні, передусім, обиратися серед членів Вищих органів контролю державних фінансів.

Додаток 4

Порівняльний аналіз закону України «Про рахункову палату» та Лімської декларації про основні принципи фінансового контролю

Лімська декларація про керівні принципи фінансового контролю[1]	**Закон України "Про рахункову палату"[2]**	**Коментарі**
1. НЕЗАЛЕЖНІСТЬ		
СТАТТЯ 5. Незалежність вищих органів фінансового контролю 1. Вищі органи фінансового контролю можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно й ефективно тільки в тому випадку, коли вони незалежні від організацій, що перевіряються ними, і захищені від стороннього впливу. 2. Однак абсолютна незалежність державних органів неможлива, тому що вони є частиною держави в цілому, вищий орган фінансового контролю повинен мати функціональну й організаційну незалежність, необхідну для виконання покладених на нього завдань. 3. Існування вищого органу фінансового контролю і необхідний ступінь його незалежності повинні бути закладені в Конституції; деталі можуть бути визначені відповідними законами. Зокрема, повинен бути гарантований відповідний юридичний захист із боку верховного суду від будь–якого втручання, що підриває незалежність і контрольні повноваження вищого органу фінансового контролю.	Стаття 1. Статус Рахункової палати Рахункова палата є постійно діючим органом контролю, який утворюється Верховною Радою України, підпорядкований і підзвітний їй. Рахункова палата здійснює свою діяльність самостійно, незалежно від будь–яких інших органів держави. Стаття 36. Незалежність і законність діяльності Рахункової палати Рахункова палата свою діяльність здійснює як незалежний орган контролю Верховної Ради України і керується Конституцією України і законами України, виконуючи свої функції і повноваження згідно із статусом, визначеним цим Законом	Незалежність вищих органів фінансового контролю є основною умовою здійснення ефективного фінансового контролю. Достатня незалежність органів фінансового контролю повинна бути закріплена на правовому рівні. Аналізований Закон надає достатні гарантії організаційної незалежності Рахункової палати, хоча вона і підпорядковується Верховній Раді України. Але функціональну незалежність Рахункової палати можна поставити під сумнів, оскільки вона здійснює перевірки за дорученням Верховної Ради (ст.15 Закону). Не відображений у Законі принцип, передбачений ч. 3 цієї статті Лімської Декларації.

[1] Лімська декларація керівних принципів контролю (Прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (ІНТОСАІ) в 1977 році)
[2] Про рахункову палату: Закон України. // Відомості Верховної Ради України.– 1996. – №43.

СТАТТЯ 6. Незалежність членів і службовців вищого органу фінансового контролю 1. Незалежність вищого органу фінансового контролю нерозривно пов'язана з незалежністю його членів. Членами вважаються особи, що приймають рішення вищого органу фінансового контролю і несуть відповідальність за них перед третьою стороною, отже – члени керівних колегіальних органів або керівник вищого органу фінансового контролю з монократичною структурою. 2 Незалежність членів вищого органу фінансового контролю повинна бути також гарантована Конституцією. Зокрема, процедура їх відкликання, що також повинна визначатися Конституцією, не повинна завдавати шкоди їхній незалежності. Порядок призначення і звільнення від займаної посади членів вищого органу фінансового контролю залежить від конституційної структури даної держави.	Стаття 10. Голова Рахункової палати, Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати Голова Рахункової палати призначається на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Верховної Ради України терміном на 7 років з правом призначення на другий термін. Призначення Голови Рахункової палати проводиться таємним голосуванням шляхом подачі бюлетенів. Кандидат на посаду Голови Рахункової палати вважається призначеним, якщо за результатами таємного голосування він отримав більшість голосів від конституційного складу Верховної Ради України. Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати призначаються на посаду Верховною Радою України за поданням Голови Рахункової палати шляхом таємного голосування за списком терміном на 7 років у порядку, встановленому для призначення Голови Рахункової палати.	Незалежність повинна поширюватися не лише на сам вищий орган фінансового контролю як державний інститут, але і на становище його членів і аудиторських кадрів. Принцип незалежності членів Рахункової палати достатньою мірою відображений у Законі. Закон містить положення про призначення на посаду та про звільнення членів Рахункової палати. Члени, Рахункової палати призначаються парламентом України, що підкреслює її незалежність від виконавчої влади, яка має контролюватися нею. Оскільки Рахункова палата України побудована за колегіальним принципом, Закон передбачає призначення її членів за поданням Голови Рахункової палати. Ще важливішим, ніж механізм призначення членів ВОФК, є порядок звільнення їх з посади. Наведений у Законі вичерпний перелік причин для зняття гарантує незалежність членів Рахункової палати під час виконання ними своїх службових обов'язків.
3. Стосовно просування по службі аудитори вищого органу фінансового контролю не можуть бути піддані впливові установ, що перевіряються ними, і не можуть бути залежні від них.	Стаття 37. Гарантії правового статусу посадових осіб Рахункової палати Кримінальну справу щодо Голови Рахункової палати, Першого заступника і заступника Голови, головних контролерів та Секретаря Рахункової палати може бути порушено лише Генеральним прокурором України. Голові Рахункової палати, його Першому заступнику і заступнику, головним контролерам і Секретарю Рахункової палати гарантується професійна	Цей принцип недостатньо чітко відображений в Законі. Наведену частину статті можна трактувати як таку, яка непрямо враховує цей принцип. Але у такій редакції вона є дуже важливою для гарантування незалежності аудиторського персоналу Рахункової палати при здійсненні контрольної діяльності.

	незалежність. Вони можуть бути достроково звільнені з посади за поданням Голови Верховної Ради України у разі: 1) порушень ними законодавства України або допущення зловживань по службі – за рішенням Верховної Ради України; 2) особистої заяви про відставку; 3) тривалої хвороби, підтвердженої медичною установою, що перешкоджає їх діяльності на займаній посаді; 4) досягнення ними 65–річного віку. Рішення Верховної Ради про звільнення з посади названих осіб у випадках, зазначених у частині четвертій цієї статті, приймається більшістю голосів від конституційного складу Верховної Ради України. Діяльність Рахункової палати може бути зупинена у випадках, визначених чинним законодавством України. За будь–який вплив на посадових осіб Рахункової палати, а також осіб, які виконують її доручення, з метою перешкодити виконанню ними службових обов'язків або добитися прийняття рішення, що суперечить чинному законодавству України, насильницькі дії, образу, а також розповсюдження неправдивої інформації щодо них винні особи несуть відповідальність, встановлену законодавством України.	

СТАТТЯ 7. Фінансова незалежність вищого органу фінансового контролю 1. Вищий орган фінансового контролю повинен бути забезпечений фінансовими коштами, необхідними для виконання покладених на нього завдань. 3. Вищий орган фінансового контролю повинен мати право використовувати в межах своїх повноважень кошти, виділені для нього окремим рядком бюджету. 2. Вищий орган фінансового контролю повинен мати право звертатися з проханням про виділення необхідних фінансових коштів безпосередньо до державної установи, що приймає рішення щодо національного бюджету	Стаття 38. Кошти на утримання Рахункової палати Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України.	Фінансова незалежність ВОФК є основною умовою для самостійної роботи, тому що фінансові обмеження ВОФК одночасно тягнуть за собою обмеження його діяльності. Відмінність українського Закону від принципів Декларації в тому, що він не гарантує, що Рахункова палата має можливість безпосередньо звернутися до Верховної Ради з приводу виділення їй необхідних з її погляду коштів з державного бюджету. В той же час, така можливість прямо не забороняється.
II. ВІДНОСИНИ З ПАРЛАМЕНТОМ, УРЯДОМ 1 АДМІНІСТРАЦІЄЮ		
СТАТТЯ 8. Відносини з парламентом Незалежність вищого органу фінансового контролю гарантовано Конституцією і законом, дозволяє йому працювати з високим ступенем ініціативи і відповідальності навіть у тому випадку, коли він виступає представником парламенту і проводить перевірки за його дорученням. Положення про відносини парламенту і вищого органу фінансового контролю повинні визначатися національною Конституцією відповідно до умов і вимог даної держави.	Стаття 32. Взаємовідносини Верховної Ради України з Рахунковою палатою Верховна Рада України спрямовує діяльність Рахункової палати на основі підзвітності і підконтрольності Рахункової палати, її Колегії і посадових осіб щодо дотримання ними законності при здійсненні повноважень, передбачених статтею 7 цього Закону, та завдань, поставлених перед Рахунковою палатою згідно з чинним законодавством України	Незважаючи на те, що Рахункова палата України підпорядкована парламенту, Закон підкреслює (ст. 1, 36, 37) організаційно–інституційну відокремленість цього органу та професійну незалежність аудиторів, тобто відповідає принципу Декларації, викладеному у статті 8.
СТАТТЯ 9. Відносини з урядом і адміністрацією Вищий орган фінансового контролю перевіряє діяльність уряду, підпорядкованих йому адміністративних органів і інших установ. Однак з цього не виникає підпорядкування уряду вищому органу фінансового	Стаття 16. Сфера застосування повноважень Рахункової палати Повноваження Рахункової палати, передбачені статтею 7 цього Закону, поширюються на Верховну Раду України, органи виконавчої влади, в тому числі їх	Зрозуміло, що не може бути повного відокремлення Рахункової палати від парламенту й уряду; у деяких сферах потрібна особливо тісна взаємодія, наприклад, при консультаціях по законопроектах чи наданні інформації про результати перевірок чи оцінці наслідків законодавчих і

контролю. Зокрема, уряд цілковито і самостійно відповідає за свої дії і помилки і не може звільняти себе від відповідальності, посилаючись на результати перевірок – тільки якщо такі результати не були представлені як юридично обґрунтовані і практично здійснені висновки – і думки експертів вищого органу фінансового контролю	апарати, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та інші державні органи і установи, створені згідно з законодавством України.	політичних ініціатив. Таке співробітництво корисне не тільки виконавчій чи законодавчій владі, але воно є також
СТАТТЯ 13. Методи і механізм контролю 1. Вищий орган фінансового контролю повинен проводити перевірки відповідно до затвердженої ним програми. Запити окремих державних органів про проведення будь–яких спеціальних перевірок не повинні мати юридичної сили	Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України. Стаття 15. Планування роботи Рахункової палати Контроль за виконанням Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів, здійсненням фінансування загальнодержавних програм, збереженням і використанням майна, що є об'єктами права державної власності, організується і проводиться Рахунковою палатою на основі річних і поточних планів, які формуються з урахуванням всіх видів і напрямів діяльності Рахункової палати та конкретних доручень Верховної Ради України, її комітетів. До плану роботи Рахункової палати	попередньою формою фінансового контролю і доцільне для Рахункової палати. Однак з таких відносин для Рахункової палати не повинні випливати будь–які непрямі зобов'язання, що перешкодять виконанню нею контрольних завдань. Незалежність ВОФК від законодавчої та виконавчої влади повинна виявлятися перш за все у виборі видів і напрямів перевірок і в здійсненні програм перевірок. Складання програми перевірок повинне здійснюватися винятково самим ВОФК і не повинне підпадати під вплив з боку інших державних органів. ВОФК не повинні підкорятися вказівкам проводити чи не проводити певні перевірки, змінювати їхню мету чи об'єкт тощо. З цього питання необхідні однозначні положення закону. З цієї точки зору аналізований Закон не повністю відповідає принципам Лімської Декларації, оскільки передбачає обов'язкове врахування доручень, звернень та запитів Верховної Ради України, її комітетів, народних депутатів України, а також обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Президента України та Кабінету Міністрів України при формуванні річних і поточних планів Рахункової палати та проведенні позапланових перевірок. Тим самим Закон надає можливість здійснювати прямий тиск на діяльність Рахункової палати. Таке положення несумісне з

	обов'язково включається виконання звернень не менш як однієї третини конституційного складу Верховної Ради України, поданих у порядку, встановленому Регламентом Верховної Ради України. При формуванні планів роботи Рахункової палати враховується обов'язковий розгляд звернень та пропозицій Президента України, Кабінету Міністрів України.	принципом незалежності Рахункової палати, яка є необхідною для здійснення ефективного і всеосяжного фінансового контролю.
2. Оскільки перевірка нечасто може бути всеосяжною, то вищий орган фінансового контролю використовує, як правило, вибірковий метод. Однак об'єкти перевірок повинні відбиратися на основі визначеної моделі і їхня кількість повинна бути достатньою для того, щоб можливо було зробити висновок про якість і правильність фінансової діяльності.	Позапланові контрольні заходи проводяться за Рішеннями Колегії Рахункової палати на підставі постанов або протокольних доручень Верховної Ради України, звернень комітетів Верховної Ради України та запитів народних депутатів України, по яких Верховна Рада приймає рішення.	Забезпечення незалежності Рахункової палати не виключає подачі виконавчою чи законодавчою владою пропозицій про проведення певних перевірок, однак Рахункова палата повинна мати закріплені в законі права на відхилення подібних пропозицій, на прийняття рішень щодо напрямів контролю у рамках програм перевірок на власний розсуд. Цей принцип відсутній у Законі.
III. ПЕРСОНАЛ		
СТАТТЯ 14. Персонал 1. Члени і аудитори вищого органу фінансового контролю повинні мати необхідні для виконання покладених на них обов'язків кваліфікацію і моральні якості.	Стаття 10. Голова Рахункової палати, Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати Головою Рахункової палати може бути громадянин України, який має вищу економічну або юридичну освіту, досвід професійної діяльності в галузі державного управління, державного контролю, економіки, фінансів, права, а також підтвердив свої професійні знання під час обговорення його кандидатури за спеціальною процедурою, встановленою відповідним комітетом Верховної Ради України згідно з чинним законодавством України.	Стаття Лімської Декларації вимагає, щоб члени та аудитори ВОФК мали необхідні для виконання своїх завдань професійні навички та моральні якості. Закон України містить чіткі вказівки щодо якісних умов, яким мають відповідати члени Рахункової палати, але не встановлює жодних вимог до аудиторів Рахункової палати.

2. Вже при прийомі на роботу персоналу вищого органу фінансового контролю варто певним чином відзначати знання і здібності, що перевищують середній рівень, а також необхідний професійний досвід. 3. Особливу увагу слід приділяти подальшому підвищенню рівня теоретичної і практичної професійної підготовки всіх членів і аудиторів вищого органу фінансового контролю як на внутрішньовідомчих курсах і семінарах, так і в університетах і на міжнародних програмах, і таке підвищення кваліфікації має заохочуватися всіма фінансовими й організаційними засобами. Підвищення кваліфікації персоналу повинне виходити за рамки традиційних знань юриспруденції, економіки і бухгалтерського обліку і включати інші методи управління, такі як електронну обробку даних. 4. Для того, щоб забезпечити наявність персоналу з високим рівнем кваліфікації, рівень їхньої оплати повинен відповідати тим особливим вимогам, що висуваються до них за родом діяльності.	Перший заступник і заступник Голови, головні контролери та Секретар Рахункової палати призначаються на посаду Верховною Радою України ... На зазначені посади призначаються громадяни України, які мають вищу освіту та досвід професійної діяльності в галузі державного управління, державного контролю, економіки, фінансів, права. Стаття 39. Матеріальне і соціальне забезпечення посадових осіб Рахункової палати На посадових осіб Рахункової палати поширюється дія Закону України «Про державну службу», вони є державними службовцями і мають відповідні службові повноваження. Посадові оклади працівників Рахункової палати встановлюються на 30 відсотків вище відповідних окладів державних службовців. Голові Рахункової палати, Першому заступнику і Першому заступнику Голови заступнику Голови Рахункової палати встановлюються щомісячні персональні надбавки у розмірі 70 відсотків їх посадового окладу. На працівників Рахункової палати поширюється відповідний порядок медичного, санаторно–курортного, побутового та транспортного обслуговування, встановлений для працівників апарату Верховної Ради України.	Український Закон не містить вимог щодо підвищення кваліфікації членів та аудиторів Рахункової палати у чіткій формі. Однак це не означає, що така діяльність не проводиться, оскільки це не обумовлено в Законі.

5. В окремих випадках, коли співробітники вищого органу фінансового контролю не володіють необхідними для проведення перевірки професійними знаннями, доцільно залучати для таких перевірок експертів зі сторони.	Стаття 7. Повноваження Рахункової палати 1. Залучати до проведення перевірок, ревізій та обслідувань на договірних засадах кваліфікованих спеціалістів і фахівців–експертів з інших установ і організацій, а також працівників інших державних контролюючих, податкових і правоохоронних органів з оплатою їх праці в необхідних випадках за рахунок власних коштів	
IV. МІЖНАРОДНИЙ ОБМІН ДОСВІДОМ		
СТАТТЯ 15. Міжнародний обмін досвідом 1 . Міжнародний обмін ідеями і досвідом у рамках Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю є ефективним засобом допомоги вищому органу фінансового контролю у виконанні покладених на нього задач. 2. Дотепер ця мета досягалася шляхом проведення конгресів, а зараз і семінарів, нарад регіональних робочих груп, що організуються спільно з ООН та іншими організаціями, а також виданням спеціальних публікацій. 3. Бажане розширення та активізація такої діяльності. Насамперед необхідна розробка уніфікованої термінології державного		Принципи міжнародного співробітництва не згадуються у Законі України. Однак, міжнародне співробітництво відіграє все більшу роль при виконанні контрольної роботи. Особливо тісне співробітництво розвивається між європейськими ВОФК у результаті європейської інтеграції. У рамках такого співробітництва не тільки проводяться конференції з метою інформування один одного і підвищення кваліфікації, але і здійснюються спільні перевірки. Міжнародне співробітництво розглядається ВОФК як важливий внесок у розвиток ефективного фінансового контролю.
СФЕРИ КОНТРОЛЮ		
СТАТТЯ 2. Попередній і наступний контроль 1. Попередній контроль являє собою перевірку до здійснення адміністративних і фінансових дій. Наступний контроль є контролем за фактом вчинених дій. 2. Ефективний попередній контроль є невід'ємною	Стаття 2. Завдання Рахункової палати Завданнями Рахункової палати є: • організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням	Ст. 2 Лімської Декларації підкреслює значення дієвого попереднього контролю для здорового державного фінансового господарства, але не розцінює його як ординарне завдання ВОФК. Саме наступний контроль є невід'ємною задачею ВОФК, причому не має значення, чи здійснює

частиною надійної системи управління суспільними коштами. Він може бути проведений вищим органом фінансового контролю або іншими контролюючими організаціями. 3. Попередній контроль, здійснюваний вищим органом фінансового контролю, має ту перевагу, що дозволяє запобігти можливим порушенням до того, як вони відбудуться, однак його недоліком є трудомісткість та нечітка відповідальність перед законом. Наступний контроль, здійснюваний вищим органом фінансового контролю, може призвести до залучення до відповідальності винних і призначений для запобігання повторення порушень у майбутньому. 4. Здійснює вищий орган фінансового контролю попередні перевірки чи ні, залежить від законодавства, умов і вимог до органів контролю окремої держави. Проведення наступного контролю є невід'ємним обов'язком вищого органу фінансового контролю, незалежно від того, чи займається він проведенням попереднього контролю.	бюджетних коштів, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів, за обсягами, структурою та їх цільовим призначенням; • здійснення контролю за утворенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно–фінансових ресурсів; • контроль за фінансуванням загальнодержавних програм економічного, науково–технічного, соціального і національно–культурного розвитку, охорони довкілля; • контроль за дотриманням законності щодо надання Україною позик і економічної допомоги іноземним державам, міжнародним організаціям, передбачених у Державному бюджеті України; • контроль за законністю та своєчасністю руху коштів Державного бюджету України та коштів позабюджетних фондів в установах Національного банку України та уповноважених банках;	ВОФК також попередній контроль чи ні. Вітчизняний Закон відповідає вимогам Лімської Декларації, тому що він передбачає головну задачу Рахункової палати у проведенні наступного контролю.
СТАТТЯ 4. Формальний контроль і контроль ефективності 1. Традиційним завданням вищого органу фінансового контролю є перевірка законності і правильності фінансової діяльності і ведення бухгалтерської звітності. 2. На додаток до цього виду контролю, важливість якого незаперечна, існує настільки ж важливий вид контролю, орієнтований на перевірку того, наскільки ефективно, доцільно й ощадливо витрачаються державні	• аналіз встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про удосконалення бюджетного процесу в цілому; • регулярне інформування Верховної Ради України, її комітетів про хід виконання Державного бюджету України та стан погашення внутрішнього і зовнішнього боргу України, про результати здійснення інших контрольних функцій;	Хоча Лімська Декларація передбачає формально рівнозначне переслідування всіх ревізійних цілей, однак через значення окремих ревізійних цілей для державного фінансового контролю на практиці виникає інша картина. Перевірки правомірності і правильності відносяться до традиційних завдань ВОФК і тому переважають у переліку завдань Рахункової палати України. Ревізійна мета «економічна ефективність і ощадливість» згадується лише у частині 2 статті 2 Закону України: «визначення ефективності

кошти, що включає не тільки перевірку окремого випадку, але і всю адміністративну діяльність, включаючи організаційну й адміністративну системи. 3. Цілі контрольної діяльності вищого органу фінансового контролю – законність, правильність, ефективність, доцільність і економічність фінансової діяльності – у принципі однаково важливі; справою вищого органу фінансового контролю є визначення відносної важливості того чи іншого аспекту. СТАТТЯ 3. Внутрішній і зовнішній фінансовий контроль 1. Служби внутрішнього фінансового контролю, створюються у складі окремих відомств і організацій, у той час як зовнішні служби фінансового контролю не є частиною організаційної структури установ, що перевіряються. Вищий орган фінансового контролю є органом зовнішнього фінансового контролю. 2. Служба внутрішнього фінансового контролю	• виконання інших завдань, передбачених для Рахункової палати чинним законодавством України. Стаття 21. Взаємодія Рахункової палати з іншими державними контрольними органами Усі контролюючі органи, створені відповідно до законів України в системах Міністерства фінансів України, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України, Національного банку України, Антимонопольного комітету України, Фонду державного майна України, та інші державні контрольні органи, а також органи внутрівідомчого контролю та аудиту зобов'язані сприяти діяльності Рахункової палати, надавати за її запитами інформацію про результати перевірок.	та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно–фінансових ресурсів", тобто має скоріше вторинне значення, на відміну від перевірок правомірності і правильності.
неодмінно підпорядковується керівнику організації, у складі якої вона створена. Однак вона повинна бути по можливості функціонально й організаційно незалежна у складі відповідної організаційної структури. 3. У якості зовнішньої служби фінансового контролю вищий орган фінансового контролю повинен перевіряти ефективність внутрішнього контролю. Якщо внутрішній контроль визнаний ефективним, то необхідно вжити зусиль, не порушуючи право вищого органу фінансового контролю на проведення всеохоплюючого контролю, для того, щоб забезпечити необхідний поділ завдань і співробітництво між	Стаття 26. Перевірки та ревізії Якщо перевірка чи ревізія належить до компетенції як Рахункової палати, так і іншого державного контрольного органу, вона повинна проводитися ними спільно.	

органами внутрішнього контролю і вищим органом фінансового контролю.		
ПОВНОВАЖЕННЯ ЩОДО ДОСЛІДЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ		
СТАТТЯ 10. Право розслідування 1. Вищий орган фінансового контролю повинен мати доступ до всіх документів, що стосуються фінансової діяльності, і повинен мати право витребувати усно і письмово в установи, що перевіряється, будь–яку необхідну для проведення перевірки інформацію.	Стаття 7. Повноваження Рахункової палати 3) перевіряти в органах і на об'єктах, зазначених у пункті 2 цієї статті, грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово–господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій з готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання і витрачання; 4) отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово–господарську діяльність; 5) отримувати від Національного банку України, уповноважених банків та інших кредитних установ необхідні відомості про здійснювані ними операції	ВОФК лише тоді здатен забезпечувати дієвий фінансовий контроль, коли він матиме достатні права на одержання інформації. Український Закон передбачає, що необхідною умовою для роботи Рахункової палати є право на одержання інформації. Який обсяг документації та інформації є «необхідним» у кожному конкретному випадку (ст. 10 Декларації та ч.4 ст.7 Закону), повинна визначати Рахункова палата, оскільки вона, з одного боку, має необхідні професійні повноваження, а з іншого боку – принципу ефективності і незалежності фінансового контролю суперечило б, якщо установа, що перевіряється, могла б заперечувати необхідність надання документів. У Зв'язку з правом на одержання інформації Законом також правомірно встановлюються вимоги на дотримання державної (ст. 14) та професійної (ст. 19, 20) таємниці.
2. У кожному випадку, вищий орган фінансового контролю повинен приймати рішення про те, де доцільно проводити перевірки: в установі, що перевіряється, чи безпосередньо у вищому органі фінансового контролю.	та стан рахунків установ та організацій, що перевіряються, від інших підприємств і організацій – довідки, копії документів по операціях і рахунках цих підприємств та організацій; Стаття 18. Забезпечення Рахункової палати інформаційними матеріалами На запити Рахункової палати в процесі здійснення нею своїх функцій всі органи державної влади і органи місцевого самоврядування, підприємства, установи та	Для того, щоб проводити перевірки на місцях, Рахункова палата повинна мати право доступу у будь–які виробничі та офісні приміщення об'єкту перевірки. Таке право надає можливість здійснювати більш ефективний контроль, ніж просто перевірка документації на місцях.

	організації незалежно від форм власності та їх посадові особи зобов'язані надавати інформацію, що стосується об'єктів контролю та є необхідною для здійснення перевірки, ревізії та обслідування. На вимогу Рахункової палати Національний банк України, уповноважені банки та кредитні установи, фінансові організації зобов'язані надавати посадовим особам Рахункової палати необхідні документальні підтвердження операцій і стану рахунків об'єктів, що перевіряються. Підприємства, установи та організації зобов'язані надавати на вимогу Рахункової палати довідки і копії документів щодо операцій і розрахунків з об'єктами, що перевіряються. Стаття 26. Перевірки та ревізії Рахункова палата здійснює перевірки та ревізії відповідно до функцій, визначених статтею 6 цього Закону. Терміни, обсяги і засоби їх проведення встановлюються Рахунковою палатою.	
3. Терміни надання необхідної інформації, запрошуваних документів або довідок, включаючи фінансові звіти, у вищий орган фінансового контролю повинні бути передбачені законом або самим вищим органом фінансового контролю (в окремих випадках).		Цей принцип не відображений у Законі.
КОНТРОЛЬНІ ПОВНОВАЖЕННЯ		

СТАТТЯ 18. Конституційна основа контрольних повноважень; контроль за управлінням державними фінансами 1. Основні контрольні повноваження вищого органу фінансового контролю повинні бути закріплені в Конституції; деталі можуть викладатися в інших законах. 2. Конкретні положення про контрольні повноваження вищого органу фінансового контролю залежать від умов і потреб окремої держави. 3. Всі операції з державними коштами, незалежно від того, відображені вони в загальному національному бюджеті чи ні, повинні підлягати контролю з боку вищого органу фінансового контролю. Не включення до державного бюджету частини державних коштів не повинне означати виведення їх з–під контролю з боку вищого органу фінансового контролю. 4. Шляхом проведення перевірок вищий орган фінансового контролю повинний прагнути до встановлення чіткої і зрозумілої бюджетної класифікації і по можливості точної системи обліку і звітності у використанні державних засобів.	Стаття 7. Повноваження Рахункової палати Рахункова палата має такі повноваження: 1) здійснювати експертно–аналітичні, інформаційні та інші види діяльності, що забезпечують контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово–кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм; 2) проводити фінансові перевірки, ревізії в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна України, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах і в організаціях незалежно від форм власності в межах, визначених статтею 16 цього Закону; 3) перевіряти в органах і на об'єктах, зазначених у пункті 2 цієї статті, грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, плани, кошториси витрат та іншу документацію щодо фінансово–господарської діяльності, а також здійснювати перевірку касових операцій з готівкою та цінними паперами, матеріальних цінностей, їх обліку, зберігання і витрачання; 4) отримувати від керівників установ та організацій, що перевіряються, всю необхідну документацію та іншу інформацію про фінансово–господарську діяльність;	Для ефективного фінансового контролю необхідно, щоб ВОФК були надані повні контрольні повноваження. Тому в Лімській декларації говориться, що вся діяльність держави, незалежно від того, знаходить це відображення в державному бюджеті чи ні, підлягає перевірці з боку ВОФК. Виведення за рамки бюджету будь–яких сфер не повинне тягнути за собою звільнення від перевірок ВОФК. Крім того, контрольні повноваження ВОФК повинні поширюватися і на приватногосподарську діяльність держави, на використання державних коштів у приватному господарстві (наприклад, підприємства, що одержують дотації від держави) і на перевірку виплат податків. У цьому відношенні Закон України відповідає принципам Декларації: Рахункова палата здійснює контроль за використанням коштів загальнодержавних цільових фондів, коштів позабюджетних фондів, за цільовим використанням фінансово–кредитних і валютних ресурсів під час здійснення загальнодержавних програм, а також має право контролювати місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди та інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України.

СТАТТЯ 19. Контроль державних установ і інших установ за кордоном. Державні установи та інші установи, що знаходяться за кордоном, повинні в принципі також піддаватися перевірці вищим органом фінансового контролю. Під час перевірки таких організацій за кордоном належну увагу варто приділяти дотриманню обмежень, встановлених міжнародним правом; однак у випадках, коли на основі фактичного матеріалу доведена необхідність скорочення таких обмежень, можуть бути внесені відповідні зміни до міжнародно–правових документів. СТАТТЯ 20. Контроль за сплатою податків 1. Вищий орган фінансового контролю повинен бути уповноважений здійснювати максимально широку перевірку сплати податків і в ході перевірки переглядати особисті досьє про сплату податків. 2. Контроль сплати податків пов'язаний в основному з перевіркою її законності і правильності; однак під час перевірки застосування законів про оподатковування повинні перевірятися також економічна ефективність і організація роботи податкових служб, а також фактичний збір запланованих надходжень до бюджету і в міру потреби пропонуватися законодавчим органам пропозиції щодо вдосконалення відповідного законодавства.	5) отримувати від Національного банку України, уповноважених банків та інших кредитних установ необхідні відомості про здійснювані ними операції та стан рахунків установ та організацій, що перевіряються, від інших підприємств і організацій – довідки, копії документів по операціях і рахунках цих підприємств та організацій 6) організовувати і проводити оперативний контроль за використанням коштів Державного бюджету України за звітний період; 7) проводити комплексні ревізії і тематичні перевірки по окремих розділах і статтях Державного бюджету України, у тому числі бюджетів загальнодержавних цільових фондів; 8) здійснювати аналіз і дослідження порушень і відхилень бюджетного процесу, підготовку і внесення до Верховної Ради України пропозицій щодо їх усунення, а також удосконалення бюджетного законодавства в цілому; Стаття 16. Сфера застосування повноважень Рахункової палати Рахункова палата має право контролювати також місцеві державні адміністрації та органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації, банки, кредитні установи, господарські товариства, страхові компанії, інші фінансові установи і їх спілки, асоціації та інші об'єднання незалежно від форм власності, об'єднання громадян, недержавні фонди та	Рахункова палата також перевіряє діяльність Національного банку України та його установ, уповноважених банків і кредитних установ у частині обслуговування ними Державного бюджету України.

СТАТТЯ 21. Державні контракти та державні роботи 1. Значні кошти, що витрачаються державою на державні контракти і державні роботи, виправдують особливу уважність перевірки використання цих засобів. 2. Організація державою конкурсів на одержання підряду є найбільш придатним способом одержання більш вигідних пропозицій за вартістю та якістю. У тих випадках, коли конкурс на державні підряди не був оголошений, вищий орган фінансового контролю повинен встановити причини цих фактів. 3. При перевірці державних робіт вищий орган фінансового контролю повинен сприяти встановленню відповідних стандартів, що регулюють діяльність підрядників. 4. Перевірка державних робіт охоплює не тільки аналіз правильності платежів, але й ефективність управління та якість робіт. СТАТТЯ 22. Перевірка засобів електронної обробки даних Високий рівень витрат на обладнання з електронної обробки даних також вимагає відповідного контролю. Такі перевірки повинні носити системний характер при цьому особливу увагу варто приділяти плануванню потреби, ощадливому використанню електронного обладнання, використанню фахівців необхідної кваліфікації, переважно зі штатного складу організації, що перевіряється, запобіганню неправильного використання техніки, корисності одержуваної інформації.	інші недержавні некомерційні громадські організації у тій частині їх діяльності, яка стосується використання коштів Державного бюджету України. Стаття 22. Проведення контролю за виконанням Державного бюджету України Рахункова палата у ході виконання Державного бюджету України контролює повноту і своєчасність грошових надходжень, фактичне витрачання бюджетних асигнувань, у тому числі коштів загальнодержавних цільових фондів та видатків по обслуговуванню внутрішнього і зовнішнього боргу України, у порівнянні з затвердженими показниками Державного бюджету України, виявляє відхилення та порушення, проводить їх аналіз, вносить пропозиції щодо їх усунення. Рахункова палата за встановленими формами щоквартально подає Верховній Раді України оперативний звіт про хід виконання Державного бюджету України, в якому наводяться фактичні відомості про формування доходів і проведені витрати у порівнянні з показниками, затвердженими Законом про Державний бюджет України поточного року, і показниками за відповідний період або квартал попереднього року. З метою забезпечення своєчасного надходження і обробки інформації, необхідної для складання звіту про виконання Державного бюджету України, Рахунковою палатою за погодженням з Кабінетом	

СТАТТЯ 23. Комерційні підприємства з державною участю 1. Розширення економічної діяльності держави часто відбувається у формі створення підприємств, організованих на основі приватного права. Ці підприємства повинні бути об'єктом контролю вищого органу фінансового контролю, якщо держава володіє в них суттєвою часткою, особливо якщо держава має контрольну частку, чи впливає на їхню діяльність. 2. Такі перевірки доцільно проводити як наступний контроль, а також звертати увагу на ефективність, доцільність і ощадливість. 3. Звіти про перевірку таких підприємств, що направляються в парламент і публікуються, повинні бути складені з дотриманням вимог щодо збереження виробничої та комерційної СТАТТЯ 24. Контроль організацій, які субсидуються державою 1. Вищий орган фінансового контролю повинен бути уповноважений перевіряти використання субсидій, наданих за рахунок державних коштів. 2. Якщо цього вимагає мета перевірки – особливо тоді, коли субсидія є значною або в абсолютному значенні, або відносно величини доходу чи капіталу субсидованої організації, – перевірка може охоплювати всі питання фінансової діяльності такої організації. 3. У випадку встановлення нецільового використання субсидій слід вимагати повернення коштів державі.таємниці.	Міністрів України вводиться обов'язкова фінансова звітність усіх центральних і місцевих органів виконавчої влади, підприємств, установ і організацій перед Рахунковою палатою. Рішення про конкретні терміни виконання і форми зазначеної звітності приймається Кабінетом Міністрів України за поданням Голови Рахункової палати. Аналіз оперативної інформації, одержаної в порядку контролю, проводиться Рахунковою палатою, і узагальнені відомості подаються Верховній Раді України, її комітетам та Кабінету Міністрів України. Стаття 23. Проведення контролю за фінансуванням загальнодержавних програм Рахункова палата перевіряє ефективність розміщення централізованих валютних та фінансово–кредитних ресурсів, які надаються на зворотній основі, аналізує надання державних кредитів, а також виділених на безоплатній основі коштів іноземним державам і міжнародним організаціям з обов'язковим інформуванням Верховної Ради України про результати перевірки. Рахункова палата за дорученням Верховної Ради України може давати висновки і проводити експе–ртизу проектів законодавчих актів з питань управління і розпорядження об’єктами права державної власності, якщо вони з цією метою попередньо були направлені до Рахункової палати суб’єктами права законодавчої ініціативи. У разі виявлених по–рушень або невиконання	

	встановлених законодавством України вимог щодо збе–реження, використання об'єктів державного майна чи несвоєчасної сплати до Державного бюджету України коштів, отриманих від розпорядження та управління майном, що є об'єктами права державної власності, Рахункова палата має право ставити перед відповідними державними органами питання про притягнення винних осіб до відповідальності, перед–баченої чинним законодавством України, та інфор–мувати про це Верховну Раду України. Стаття 24. Контроль за використанням кредитних ресурсів Рахункова палата контролює законність договорів, раціональне та ефективне використання кредитів і позик, які отримує Україна від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій. Рахункова палата перевіряє ефективність центра–лізованих валютних та фінансово–кредитних розміщення ресурсів, які надаються на зворотній основі, аналізуєнадання державних кредитів, а також виділених на безоплатній основі коштів іноземним державам і міжнародним організаціям з обов'язковим інформуванням Верховної Ради України про результати перевірки. Стаття 25. Здійснення контролю за діяльністю уста–нов банківської системи Рахункова палата перевіряє діяльність Націона–льного банку України та його установ, уповноважених банків і кредитних установ у частині обслуговування ними Державного бюджету України.	

	За результатами перевірок діяльності установ бан–ківської системи, в першу чергу Національного банку України, Рахункова палата подає висновки і пропозиції щодо його звітів про за–безпечений стабільності грошової одиниці до Верховної Ради України, а також щодо діяльності Національного бан–ку України по обслу–говуванню державного боргу України. Рахункова палата що–річно здійснює перевірку кош торису витрат Національного банку України і подає відповідну інформацію до Верховної Ради України	
ПРАВО НА ВЖИТТЯ ЗАХОДІВ		
СТАТТЯ 11. Виконання висновків за результатами перевірок вищого органу фінансового контролю 1. Установи, що перевіряються, повинні у встановлені законом чи у окремих випадках вищим органом фінансового контролю терміни висловити свою думку про висновки за результатами перевірки вищого органу фінансового контролю і повідомити про вжиті заходи. 2. У тому випадку, коли результати перевірки вищого органу фінансового контролю не сформульовані у вигляді законно обґрунтованих і здійснених висновків, вищий орган фінансового контролю повинен бути наділений правом звертатися до компетентних органів з вимогою вжити необхідних заходів і притягнути до відповідальності винних.	Стаття 7. Повноваження Рахункової палати 11) направляти матеріали перевірок, ревізій та обслідувань Кабінету Міністрів України, відповідним центральним органам виконавчої влади, Національному банку України, Фонду державного майна України, підприємствам, установам і організаціям для розгляду і вжиття необхідних заходів; 12) порушувати перед Верховною Радою України, Президентом України, а також органами виконавчої влади клопотання про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні вимог чинного законодавства України, внаслідок чого завдано Стаття 29. Постанови та висновки Колегії Рахункової палати Рахункова палата за результатами проведених контрольних заходів направляє органам виконавчої влади, керівникам підприємств, установ і організацій,	Дієвість Рахункової палати буде забезпечуватися, якщо вона як орган фінансового контролю буде мати можливість впливати певним чином на орган, що перевірявся, з метою усунення порушень, та мати доступ до компетентних інстанцій, що повинні вживати необхідних заходів, у разі відмови усунути порушення або виявлення серйозних зловживань. Положення Закону достатньою мірою відповідають принципам виконання висновків за результатами перевірок, викладеними у статті 1 1 Лімської Декларації.

	банків і кредитних установ, які перевірялись, постанови та висновки, затверджені Колегією Рахункової палати, для відповідного реагування і вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень, відшкодування збитків, завданих державі, поновлення правового режиму загальнодержавної власності та притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у порушенні законодавства України, безгосподарності та марнотратстві. Постанови та висновки Колегії Рахункової палати повинні бути розглянуті у встановлений нею термін, але не пізніше ніж протягом 15 календарних днів з дня їх отримання. Про заходи реагування на отримані постанови і висновки Колегії Рахункової палати вона повідомляється негайно. В необхідних випадках Рахункова палата може надавати консультації та роз'яснення з питань застосування норм чинного законодавства України щодо об'єктів, на яких проводився контроль. У разі виявлення в процесі перевірок і ревізій привласнення грошових або матеріальних ресурсів, а також виявлення фактів корупції та інших зловживань Рахункова палата зобов'язана негайно за рішенням її Колегії передати матеріали перевірок або ревізій до правоохоронних органів та повідомити про це Верховну Раду України.	
VI. ЕКСПЕРТНА ТА КОНСУЛЬТАТИВНА ДІЯЛЬНІСТЬ		
СТАТТЯ 12. Експертна та консультативна діяльність 1. У необхідних випадках вищий орган фінансового контролю може надавати в розпорядження парламенту й	Стаття 27. Експертиза та висновки Рахункової палати Рахункова палата, здійснюючи свою діяльність,	Здійснюючи експертну діяльність, ВОФК надають державним органам свій досвід поза рамками своєї контрольної діяльності. Таким чином, висловлюючи свою

адміністрації свої професійні знання і досвід у формі експертних висновків, включаючи зауваження по проектах законів і інших нормативних актів, які стосуються фінансової діяльності держави. Адміністрація повинна нести повну відповідальність за прийняття чи відхилення таких експертних висновків. Однак дане додаткове завдання вищого органу фінансового контролю не повинне негативно впливати на результати перевірок, запланованих на майбутнє, і зменшувати дієвість контрольної діяльності вищого органу фінансового контролю. 2. Нормативні акти щодо створення доцільної і по можливості єдиної системи фінансової звітності повинні прийматися тільки за згодою з вищим органом фінансового контролю.	зобов'язана за дорученням Верховної Ради України проводити експертизу і давати висновки щодо: • проекту Державного бюджету України, обґрунтованості його доходної та видаткової частин щодо обсягів державного внутрішнього і зовнішнього боргу та дефіциту Державного бюджету України, затверджених законом України; • окремих напрямів бюджетно–фінансової, грошово–кредитної політики, а також окремих питань бюджетного процесу за прямими дорученнями Верховної Ради України; • проектів законодавчих та інших нормативних актів з питань бюджетно–фінансової та грошово–кредитної систем у разі, якщо вони направлені Верховною Радою України на експертизу у встановленому порядку і повинні бути внесені на її розгляд; • проектів загальнодержавних цільових програм, які фінансуються з бюджетів або на які передбачено додаткове фінансування з Державного бюджету України; • проектів програм Кабінету Міністрів України, на фінансування яких використовуються кошти Державного бюджету України; • проектів міжнародних договорів України, що стосуються витрат з Державного бюджету України. З усіх інших питань, віднесених до функцій Рахункової палати, визначених статтями 2 та 6 цього Закону, Рахункова палата дає висновки або	думку щодо законопроектів, ВОФК мають можливість на ранньому етапі вказати на можливі фінансові наслідки, що можуть виникнути при практичному застосуванні цих чи законів норм. Однак експертна діяльність ВОФК не повинна заважати ефективній контрольній роботі, якій належить абсолютний пріоритет. У Законі України передбачена можливість відхилення доручень про надання експертних висновків, що відповідає принципам Лімської Декларації.

	письмові відповіді за рішенням Колегії Рахункової палати про прийняття до виконання запиту і підготовку висновку на підставі: • доручень комітетів Верховної Ради України, оформлених належним чином; • звернень Президента України; • депутатських запитів і звернень народних депутатів України; • запитів Кабінету Міністрів України; • запитів Міністерства фінансів України.	
	У разі неможливості виконання доручень, звернень та запитів Голова Рахункової палати повертає їх з обґрунтованою письмовою відповіддю, в якій з посиланням на чинне законодавство України зазначається причина невиконання доручення, звернення та запиту. Висновки Рахункової палати не можуть містити політичних оцінок рішень, які приймаються Верховною Радою України та органами виконавчої влади в межах їх компетенції.	Прямо цей принцип не відображено в Законі.

VII. ЗВІТНІСТЬ		
СТАТТЯ 16. Звітність перед парламентом і громадськістю 1. У Конституції повинні бути закріплені повноваження і обов'язок представлення щорічного повідомлення про результати діяльності вищого органу фінансового контролю парламенту чи іншому компетентному державному органу; це повідомлення повинне бути опубліковане. Це забезпечить інформування широкого кола осіб і викличе дискусію, і тим самим будуть збільшені можливості реалізації висновків і зауважень вищого органу фінансового контролю. 2. Вищий орган фінансового контролю повинен також мати можливість повідомляти про особливо важливі і значні випадки протягом року, не чекаючи строків надання річного звіту. 3. Річний звіт повинен відображати всю діяльність вищого органу фінансового контролю, однак при наявності обґрунтованих підстав в захисті інформації чи обмежень з боку закону вищий орган фінансового контролю повинен ретельно зважити, що важливіше – захист інформації чи оприлюднення. СТАТТЯ 17. Техніка надання звітів 1. Звіти повинні чітко й об'єктивно відображати факти і їхню оцінку, а також обмежуватися викладом найбільш значимих результатів роботи. Мова звітів повинна бути ясною і загальнодоступною. 2. Належну увагу варто приділити викладу точки зору установ, що перевіряються, про висновки вищого органу фінансового контролю за підсумками перевірки.	Щорічний звіт про роботу Рахункової палати перед Верховною Радою України підлягає обов'язковому опублікуванню. Стаття 26. Перевірки та ревізії Про результати проведених перевірок і ревізій Рахункова палата інформує Верховну Раду України, ... Про виявлені факти порушення закону, а також заподіяння державі шкоди Рахункова палата інформує Верховну Раду України, а у разі виявлення порушень закону, що тягнуть за собою адміністративну або кримінальну відповідальність, за рішенням Колегії Рахункової палати передає відповідні матеріали до правоохоронних органів.	За допомогою дове–дення до відома громадськості результатів роботи Рахункової палати, широкі верстви насе–лення одержують, з одного боку, уявлення про її роботу, з іншого боку – у ході публічної дискусії щодо визначених недоліків створю¬ється тиск, якого не можуть уникнути компетентні інстанції. Закон України не містить конкретних вимог до звітів про перевірки чи до річних звітів.

РАХУНКОВА ПАЛАТА УКРАЇНИ

вул. М. Коцюбинського, 7, м. Київ, 01601, Україна. Тел. (044) 234-95-65, 234-10-41. Факс: 226-33-82
E-mail: rp@ac-rada.gov.ua

23.02.2015 № 20-334

На № _____ від _____

Львівський національний
університет ім. І. Франка,
Спеціалізована вчена
рада Д 35.051.01

Щодо використання
наукових розробок

Під час підготовки аналітичних матеріалів з проблем удосконалення державного фінансового контролю (аудиту) фахівцями Рахункової палати використані наукові розробки дисертаційного дослідження Піхоцького Володимира Федоровича на тему «Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики», які стосуються питань:

- приведення технології контрольного процесу до світових стандартів та впровадження міжнародних стандартів аудиту державних фінансів;
- формування єдиної інформаційно-методологічної бази контролю та створення баз даних за результатами контрольних заходів;
- розробки критеріїв оцінки ефективності використання державних фінансового ресурсів;
- формування і використання інформаційно-аналітичної бази для отримання аудиторських доказів;
- впровадження сучасних інформаційних технологій в процедури аудиту з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю.

Наукові рекомендації Піхоцького В.Ф. також використані при підготовці проектів законів України «Про Рахункову палату», «Про фінансовий контроль в Україні»; методичних рекомендацій в частині вдосконалення методичної роботи Рахункової палати та впровадження аудиту ефективності.

РАХУНКОВА ПАЛАТА * Ідентифікаційний код 00013540

Голова Рахункової палати Р.М. Магута

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
(Мінфін)

вул. Грушевського, 12/2, м. Київ, 01008, тел. (044) 206-59-47, 206-59-48, факс 425-90-26
E-mail: infomf@minfin.gov.ua Код ЄДРПОУ 00013480

24.02.15 № 31-06100-04-10/5834
На № _____ від _____

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Піхоцького Володимира Федоровича

Результати дисертаційної роботи «Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики» Піхоцького Володимира Федоровича в частині, яка стосується вдосконалення законодавчого та нормативно-правового забезпечення контрольної функції держави, підвищення ефективності існуючої системи державного фінансового контролю, зокрема зовнішнього, для підвищення фінансової дисципліни учасниками фінансових відносин в Україні, формування ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю, побудова та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю для підвищення ефективності та якості контрольних заходів, скоординованої і упорядкованої діяльності контрольних органів, приведення державного фінансового контролю та аудиту до міжнародних стандартів, мають практичну цінність і використані в роботі Міністерства фінансів України.

Заступник Міністра В.В. Лісовенко

115395

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ
(ДФС)

Львівська пл., 8, м. Київ-53, МСП 04655, тел.: (044) 272-51-59, факс: (044) 272-08-41
www.sfs.gov.ua; e–mail: kabmin_doc@sfs.gov.ua, gromada@sfs.gov.ua Код ЄДРПОУ 39292197

22.01.2015 № 23/1-15 На № _____ від _____

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження Піхоцького Володимира Федоровича

Результати досліджень теоретичних, методологічних та практичних засад функціонування системи державного фінансового контролю в дисертаційній роботі Піхоцького Володимира Федоровича з теми «Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики», а саме: чітка структуризація повноважень і комплектацій інститутів фінансового контролю; впровадження сучасних інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю; формування баз даних за результатами контрольних заходів; формування ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю, побудова та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю для підвищення ефективності та якості контрольних заходів, скоординованої і упорядкованої діяльності контрольних органів; запровадження чітких процедур по взаємодії контрольних органів; поліпшення нормативно-правового забезпечення контрольної функції держави; приведення державного фінансового контролю та аудиту до міжнародних стандартів; формування єдиної інформаційної та методологічної бази контролю; приведення технології контрольного процесу до світових стандартів; підвищення ефективності існуючої системи фінансового контролю, зокрема зовнішнього, для підвищення фінансової дисципліни

учасниками фінансових відносин в Україні, мають практичну цінність і в частині запровадження чітких процедур по взаємодії контрольних органів; формування єдиної інформаційної та методологічної бази контролю; приведення технології контрольного процесу до світових стандартів; впровадження сучасних інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю; формування баз даних за результатами контрольних заходів, запроваджені в роботі Державної фіскальної служби України.

Запропоновані автором заходи з удосконалення теоретичних, методологічних та практичних засад функціонування системи державного фінансового контролю є обґрунтованими, а їх повне впровадження у роботі сприятиме підвищенню ефективності державного фінансового контролю та максимального наповнення державного бюджету.

Директор Департаменту
податкового та митного аудиту Н.І. Рубан

ДЕРЖАВНА СЛУЖБА
ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ УКРАЇНИ
вул. Білоруська, 24, м. Київ, 04655, МСП 655, тел.: (044) 594-16-01, факс: (044) 594-16-00
E-mail: sdfm@sdfm.gov.ua Код ЄДРПОУ: 37471802

«10» 02. 2015 № 472/0330-05
на _____ від _____

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Піхоцького Володимира Федоровича

Результати досліджень теоретичних, методологічних та практичних засад функціонування системи державного фінансового контролю в дисертаційній роботі Піхоцького Володимира Федоровича з теми «Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики», а саме: чітка структуризація повноважень і комплектацій інститутів фінансового контролю; підвищення ефективності існуючої системи фінансового контролю, зокрема зовнішнього, для підвищення фінансової дисципліни учасниками фінансових відносин в Україні; запровадження чітких процедур по взаємодії контрольних органів; поліпшення нормативно-правового забезпечення контрольної функції держави; приведення державного фінансового контролю та аудиту до міжнародних стандартів, формування єдиної інформаційної та методологічної бази контролю; приведення технології контрольного процесу до світових стандартів; впровадження сучасних інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю; формування баз даних за результатами контрольних заходів; формування ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю, побудова та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю для підвищення ефективності та якості контрольних заходів, скоординованої і упорядкованої

діяльності контрольних органів, мають практичну цінність і частково запроваджені в роботі Державної служби фінансового моніторингу України.

Запропоновані автором заходи з удосконалення теоретичних, методологічних та практичних засад функціонування системи державного фінансового контролю є обґрунтованими, а їх повне впровадження у роботі сприятиме підвищенню ефективності державного фінансового контролю і фінансової безпеки держави.

В.о. Голови, д.ю.н., професор **А.Т. Ковальчук**

ДЕРЖАВНА ФІНАНСОВА ІНСПЕКЦІЯ УКРАЇНИ

04070, м. Київ, вул. П.Сагайдачного, 4, тел. 425-09-24, факси 462-51-55, 417-61-66
E-mail: postmast@dkrs.gov.ua Код ЄДРПОУ № 37393358

01.04.2015 № 02-11/3244 На №_____ від _____

Територіальне управління
Рахункової палати в Львівській,
Волинській, Рівненській та
Тернопільській областях

ДОВІДКА
про можливість впровадження результатів дисертаційного дослідження
Піхоцького Володимира Федоровича

Результати досліджень теоретичних, методологічних та практичних засад функціонування системи державного фінансового контролю в дисертаційній роботі Піхоцького Володимира Федоровича з теми «Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики», а саме: чітка структуризація повноважень і комплектацій інститутів фінансового контролю; впровадження сучасних інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю; формування баз даних за результатами контрольних заходів; формування ефективної системи державного внутрішнього фінансового контролю, побудова та функціонування єдиної системи державного фінансового контролю для підвищення ефективності та якості контрольних заходів, скоординованої і упорядкованої діяльності контрольних органів; запровадження чітких процедур по взаємодії контрольних органів; поліпшення нормативно-правового забезпечення контрольної функції держави; приведення державного фінансового контролю та аудиту до міжнародних стандартів; формування єдиної інформаційної та методологічної бази контролю; приведення технології контрольного процесу до світових стандартів; підвищення ефективності існуючої системи фінансового контролю, зокрема зовнішнього, для підвищення фінансової дисципліни учасниками фінансових відносин в Україні, мають практичну цінність і в частині запровадження чітких процедур по взаємодії контрольних органів; формування єдиної інформаційної та методологічної бази контролю; приведення технології контрольного процесу до світових стандартів; впровадження сучасних

інформаційних технологій і систем з відповідним регламентуванням доступу та правового захисту інформаційних ресурсів обліку й контролю; формування баз даних за результатами контрольних заходів, запроваджені в роботі Державної фінансової інспекції України.

Запропоновані автором заходи з удосконалення теоретичних, методологічних та практичних засад функціонування системи державного фінансового контролю є достатньо обґрунтованими, а їх впровадження в роботі сприятиме підвищенню ефективності державного фінансового контролю.

Т.в.о. Голови М.І.Диба

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ імені ІВАНА ФРАНКА

вул. Університетська, 1, м. Львів, 79000, тел./факс (032)2616048, тел. 2603402
E-mail: franko.lviv.ua Код ЗКПО 02070987
Управління держказначейства у Львівській області. МФО 825014. р.р. 35221203001061
№ свідоцтва 17701483, ін. под. № 020709813029
Валютний рахунок № 26007006042 в Укрексімбанку м. Львова МФО 325718

03.04.2015 N 1420-Н На N _____ від _____

Довідка

Видана Піхоцькому Володимиру Федоровичу про те, що результати його дисертаційної роботи на тему: «Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики» використано у навчальному процесі на економічному факультеті Львівського національного університету імені Івана Франка під час викладання дисциплін: «Фінанси», «Бюджетна система», «Державний фінансовий контроль», «Казначейська справа», «Податковий контроль».

Проректор з наукової роботи
Львівського національного університету
імені Івана Франка
член кореспондент НАН України
доктор хімічних наук, професор _____ Р .Є. Гладишевський

УКРАЇНА
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТОВІ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКИЙ РЕГІОНАЛЬНИЙ ІНСТИТУТ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ
79491, Україна, Львів, смт. Брюховичі, вул. Сухомлинського, 16
тел.: (032) 234-65-68 e-mail: admin@academy.lviv.ua факс: (032) 234-63-85

14. 04. 2015 р. № 19/09
На № _____

ДОВІДКА

видана Піхоцькому Володимиру Федоровичу в тому, що результати його дисертаційної роботи на тему «Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики» використано в освітньому процесі Львівського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України під час викладання дисциплін: «Державне управління в економічній сфері», «Фінансове забезпечення розвитку територій», «Податкова система України», «Бюджетування в державних організаціях».

Перший заступник директора,
доктор наук з державного управління,
професор О.І. Сушинський

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ПРИ ПРЕЗИДЕНТОВІ УКРАЇНИ * ЛЬВІВСЬКИЙ РЕГІОНАЛЬНИЙ ІНСТИТУТ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ 23884645

Кіцак Т.М.
(032) 234-64-68

4895

УКРАЇНА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЛЬВІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

вул. С. Бандери, 12, Львів, 79013, тел. (380-32) 237-49-93, 258-27-58, факс: (380-32) 258-26-80
ел. пошта: coffice@lp.edu.ua, інтернет: www.lp.edu.ua

16.04.2015 № 67-01-579

на №_____

Довідка

Видана Піхоцькому Володимиру Федоровичу про те, що результати його дисертаційної роботи на тему: «Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики» використано у навчальному процесі на кафедрі фінансів Інституту економіки і менеджменту Національного університету «Львівська політехніка» під час викладання дисциплін: «Фінанси», «Бюджетна система», «Податкова система», «Податковий менеджмент».

Проректор з науково - педагогічної роботи
Національного університету
«Львівська політехніка» О. Р. Давидчак

Видавництво Львівської політехніки. Наклад 2500. Зам. 140705. 2014.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ЛЬВІВСЬКА ДЕРЖАВНА ФІНАНСОВА АКАДЕМІЯ

MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE LVIV STATE ACADEMY OF FINANCE

вул. Коперника, 3
м. Львів, 79005, Україна

Тел.: (032) 235-64-50,235-86-54; факс: 244-44-69
E-mail: academy@ldfa.edu.ua
Web: www.ldfa.edu.ua
код ЄДРПОУ 33196257

3 Kopernyka St.
Lviv, 79005, Ukraine

Від 01.12.14 № 01-13/1113/1
На № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи
Піхоцького Володимира Федоровича

Результати дисертаційної роботи Піхоцького В. Ф. „Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практики" використано при розробці окремих розділів звітів з науково-дослідної роботи, що виконувалися у Львівській державній фінансовій академії:

„Прояви та оцінювання синергетичності у фінансовій системі держави" (номер державної реєстрації 0111U006432), авторський внесок – обгрунтування синергетичного підходу як методологічної основи дослідження проблем фінансового контролю;

„Розробка концепції та інструментарію оцінювання і порівняння державотворчого патріотизму з позиції податкової домінанти" (номер державної реєстрації 0113U000590), авторський внесок – обгрунтовано необхідність розвитку законодавчого та нормативного забезпечення державного фінансового контролю;

„Фінансово-економічні механізми та ефективність цільових бюджетних програм в системі охорони здоров'я Львівщини" (номер державної реєстрації 0114U002798), авторський внесок – розглянуто питання методології здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів.

Результати дисертаційної роботи використовуються також у навчальному процесі підготовки бакалаврів та магістрів при викладанні дисциплін „Фінанси", „Бюджетна система", „Казначейська система", „Державний фінансовий контроль", „Контроль і ревізія суб'єктів підприємництва", „Організація і методика контролю", написання курсових та дипломних робіт.

В.о. ректора П.Буряк

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ
Державна установа
«ІНСТИТУТ РЕГІОНАЛЬНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ
імені М. І. Долішнього
Національної академії наук України»

79026, Львів-26, Козельницька, 4. Тел. (032) 270-71-68, факс (032) 270-70-58; e-mail: irr@mail.lviv.ua

№ 324 від "24" 02 2015 р.

На № _____ від "___" _____2015 р.

Львівський національний
університет ім. Івана Франка
Голові спеціалізованої вченої ради
д.е.н., проф. Крупці М. І.

Довідка

про участь к.е.н. Піхоцького В. Ф. у виконанні науково-дослідних робіт ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М.І.Долішнього НАН України»

К.е.н. Піхоцький Володимир Федорович приймав участь у розробці науково-дослідної тематики ДУ «Інститут регіональних досліджень імені М.І. Долішнього НАН України», зокрема у виконанні досліджень за бюджетними темами: «Механізми підвищення ефективності використання фінансового потенціалу регіону» (№ державної реєстрації 0110U002026), «Фінансове забезпечення розвитку територіальних громад Карпатського регіону в умовах реформування місцевого самоврядування» (№ державної реєстрації 0115U000018). Зокрема, к.е.н. Піхоцьким В. Ф. розроблено організаційні засади побудови системи державного контролю на регіональному рівні, а також виокремлено основні проблеми здійснення фінансового контролю в процесі формування та використання коштів місцевих бюджетів. Представлені результати отримані к.е.н. Піхоцьким В. Ф. в ході виконання дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук.

Заступник директора Інституту
з наукової роботи, д.е.н., проф. **Сторонянська І. З.**