

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛЬВІВСЬКА ДЕРЖАВНА ФІНАНСОВА АКАДЕМІЯ

РОМАНІВ Є.М., ГОНЧАРУК С.М., ПРИЙМАК С.В., ДАНИЛЯК Л.Я.

***РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ***

МОНОГРАФІЯ

Львів – 2015

УДК 341.233 (477)
ББК 65.053 (4Укр)
Р.69

Рецензенти:

Алексеев І.В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів НУ «Львівська політехніка»;

Ковалюк О.М.– доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту ЛНУ імені Івана Франка;

Гарасим П.М. – доктор економічних наук, професор, декан обліково-економічного факультету Львівської державної фінансової академії

Рекомендовано до друку Вченою радою Львівської державної фінансової академії (протокол № 5 від 5 лютого 2015 року)

Романів Є.М., Гончарук С.М., Приймак С.В., Даниляк Л.Я.

Р69 Розвиток державного фінансового контролю в Україні : монографія / Є.М. Романів, С.М. Гончарук, С.В. Приймак, Л.Я. Даниляк ; за заг. ред. проф. Романіва Є.М. – Львів : Простір - М, 2015. – 174 с.

У монографії розглянуто теоретико-методологічні засади організації фінансового контролю в Україні, практичні підходи до оцінки ефективності державного контролю, проблеми і особливості підготовки, проведення, оформлення і реалізації результатів аудиту цільових бюджетних програм; здійснено аналіз роботи ДФІ України та її територіальних органів, запропоновано заходи щодо підвищення ефективності ДФК та шляхи удосконалення методики аудиту цільових бюджетних програм; обґрунтовується стратегія розвитку державного фінансового контролю, зокрема, впровадження новітніх інформаційних технологій у фінансовий контроль, удосконалення науково-методичних підходів до організації аудиту ефективності використання державних ресурсів.

Розраховано на науковців, працівників контролюючих, податкових, фінансових та облікових служб, студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей, а також на всіх тих, хто цікавиться питаннями фінансового контролю.

© Романів Є.М., Гончарук С.М., Приймак С.В., Даниляк Л.Я., 2015

© Львівська державна фінансова академія, 2015

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	7
1.1 Сутність, завдання, види та методи фінансового контролю	7
1.2 Стан правового забезпечення фінансового контролю в Україні та органи, що здійснюють фінансовий контроль	24
1.3 Роль державного фінансового контролю у забезпеченні економічної безпеки держави та місце аудиту і інспектування в системі державного фінансового контролю	30
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЦІЛЬОВИХ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ	39
2.1 Поняття та сутність аудиту цільових бюджетних програм	39
2.2 Правові засади запровадження аудиту цільових бюджетних програм в Україні	48
2.3 Необхідність проведення аудиту цільових бюджетних програм	53
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ УКРАЇНИ ТА ЇЇ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ОРГАНІВ	60
3.1 Загальна характеристика Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів	60
3.2 Аналіз роботи Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів	67
3.3 Методичні підходи до оцінки ефективності державного контролю і заходи щодо його підвищення	87
РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЦІЛЬОВИХ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ	94
4.1 Підготовка до проведення аудиту цільових бюджетних програм	94
4.2 Особливості проведення аудиту цільових бюджетних програм	100
4.3 Оформлення і реалізація результатів аудиту цільових бюджетних програм	113
РОЗДІЛ 5. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ЦІЛЬОВИХ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ	119
5.1 Сучасні методичні аспекти аудиту цільових бюджетних програм	119
5.2 Удосконалення методики аудиту цільових бюджетних програм в умовах реформування фінансово-економічної системи України	125
5.3 Підвищення дієвості та ефективності аудиту цільових бюджетних програм	128
РОЗДІЛ 6. СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ	134
6.1 Впровадження новітніх інформаційних технологій у фінансовий	134

контроль	
6.2 Шляхи підвищення ефективності державного фінансового контролю	142
6.3 Удосконалення науково-методичних підходів до організації аудиту ефективності використання державних ресурсів	147
ВИСНОВКИ	154
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	158
ДОДАТКИ	166

ПЕРЕДМОВА

В управлінні економікою як окремого підприємства, так і економіки країни в цілому, важливу роль відіграє фінансовий контроль. Отримання статусу країни з ринковою економікою, вступ України до СОТ, зміна економічних умов функціонування підприємств вимагають розробки нових підходів до організації і методології фінансового контролю в країні, як аудиту, так і державного фінансового контролю. Водночас саме фінансовий контроль виступає основним джерелом інформації про дійсний фінансовий стан окремого підприємства, резерви його діяльності та про можливі випадки шахрайства.

Фінансовий контроль є обов'язковим атрибутом економіки будь-якої країни, так як спрямований на дотримання законності, фінансової дисципліни, запобігання фінансовим правопорушенням під час мобілізації, розподілу та використання централізованих та децентралізованих фондів, коштів для виконання завдань і функцій держави й ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових відносин. З урахуванням цих аспектів на сучасному етапі організація дієвого фінансового контролю за повнотою формування та своєчасністю надходження державних доходів, а також за законністю й ефективністю використання бюджетних коштів та розпорядженням державною власністю стає одним із напрямів сучасної економічної політики.

Обов'язковим і неодмінним елементом фінансової політики держави є організація та функціонування чіткої системи фінансового контролю. З урахуванням цього, її вдосконалення має здійснюватись не автономно, а як системний і першочерговий захід у загальній системі перебудови фінансового механізму, оскільки в Україні ще не склалася цілісної системи державного фінансового контролю, а її основні елементи, які функціонують, діють розрізнено, не скоординовано за умов недосконалої, а часом і суперечливої нормативно-правової бази, яка регламентує їх діяльність. А також, що досить важливо, на сьогоднішній день в Україні змінилась парадигма державного управління: фінансовий контроль вже не носить виключно примусовий характер, керівництво господарюючих суб'єктів почало усвідомлювати необхідність контролю та за власною ініціативою здійснювати контрольні заходи на власних підприємствах. Саме тому відбулося стрімке виникнення великої кількості нових форм фінансового контролю та поширення його суб'єктів, що спричинило певні проблеми визначеності термінології в законодавстві, перетин функцій суб'єктів контролю, ототожнення окремих понять тощо. Поряд з цим гостро постало питання уточнення теоретичної бази фінансового контролю, бо саме досконале теоретичне підґрунтя є запорукою дієвості і результативності здійснення контрольних заходів та необхідною умовою удосконалення діючої системи фінансового контролю в державі.

Сьогодні можна констатувати той факт, що організація і стан фінансового контролю поки ще не знаходяться на достатньо високому рівні, що негативно впливає на економіку України. Багато в чому це зумовлено тим, що процеси удосконалення, які відбувались до теперішнього часу, за останній період набули ознак радикального реформування: відбуваються процеси перегляду загальної ідеології контролю, пересуваються центри відповідальності за результати контрольних заходів тощо. З метою виходу з цієї ситуації необхідно визнати, що зміцнення та розвиток інститутів державного управління та правопорядку є одним із основних пріоритетів політичних і соціально-економічних реформ, де основна складова – це вирішення комплексу проблем організації механізму управління у фінансовій, податковій сферах та у сфері бюджетного регулювання. За допомогою контролю за оптимальним формуванням та ефективним використанням фінансових ресурсів держави, за поведінкою тих, хто приймає відповідні управлінські рішення з цих питань, забезпечується стабільність фінансово-бюджетних відносин, в чому і полягає актуальність теми.

Необхідно відмітити значний інтерес до даної проблеми з погляду науковців, що виражається в великій кількості теоретичних робіт, присвячених питанням фінансового контролю в сучасних умовах. І зараз вже існують важливі напрацювання з цього приводу. Дослідженню суті фінансового контролю, зокрема державного фінансового контролю, та практики його застосування присвячено багато праць зарубіжних та вітчизняних науковців. Вагомий вклад у формування теоретичних та практичних основ функціонування фінансового контролю та його складових внесли І.В. Алексеєв, С. В. Бардаш, М.Т. Білуха, П. Ю. Буряк, Ф. Ф. Бутинець, І. В. Басанцов, Л. В. Гуцаленко, І. К. Дрозд, Н. І. Петренко, В. В. Павлюк, О. А. Петрик, Є. М. Романів, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук та інші, які у своїх працях розглядали окремі аспекти вивчення суті контролю і його необхідність здійснення державою та окремими підприємствами.

Але, все ж таки, деякі питання ще залишаються дискусійними та невирішеними, що спричиняє наукову проблему у сфері теоретико-методологічного регулювання державного фінансового контролю в Україні, а отже і потребує подальшого дослідження та доопрацювання. Тому новизна монографії полягає в системно-структурному дослідженні подальшого розвитку теоретичних, методичних і практичних положень державного фінансового контролю як одного з найважливіших складників управління економіки в умовах ринку. У монографії зроблено спробу вирішити ряд проблемних теоретичних питань, надати власні пропозиції з цього приводу, що дозволить усунути деякі теоретичні протиріччя, позитивно відобразиться в практичній діяльності національних контролюючих органів та створить підґрунтя для подальшого удосконалення системи фінансового контролю в Україні.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

- 1.1. Сутність, завдання, види та методи фінансового контролю**
- 1.2. Стан правового забезпечення фінансового контролю в Україні та органи, що здійснюють фінансовий контроль**
- 1.3. Роль державного фінансового контролю у забезпеченні економічної безпеки держави та місце аудиту і інспектування в системі державного фінансового контролю**

1.1. Сутність, завдання, види та методи фінансового контролю

Сучасні фінансові відносини потребують високопрофесійного управління з боку державних та місцевих органів влади, які мають забезпечувати ефективне, результативне, прозоре управління державними фінансами. За таких умов необхідний ефективний фінансовий контроль як важлива ланка системи управління національною економікою [41].

Наявність фінансового контролю об'єктивно зумовлена тим, що фінансам як економічній категорії притаманні не тільки розподільча, а й контрольна функції. Тому використання державою та адміністративно-територіальними утвореннями для вирішення своїх завдань фінансів обов'язково передбачає контроль за їх виконанням. Фінансовий контроль здійснюється в установленому законодавством порядку всією системою органів державної влади та місцевого самоврядування, в тому числі спеціальними контролюючими органами. Фінансовий контроль є однією із завершальних стадій управління фінансами і водночас він є необхідною умовою ефективності управління фінансовими відносинами в цілому [42]. Особливе місце фінансового контролю в загальній системі контролю як елемента в системі управління суспільними процесами (рис. 1.1) зумовлюється його специфікою, що проявляється в контрольній функції самих фінансів. Об'єктивно властива фінансам здатність виражати специфічну сторону виробничо-господарської діяльності в будь-якій сфері робить фінансовий контроль всеохоплюючим і всеосяжним [41].

Водночас для того, щоб з потенційно можливого фінансовий контроль став реальним, на практиці необхідно розрізняти базисні і надбудовні елементи фінансового контролю. Якщо контрольна функція фінансів є властивістю самих фінансів і виступає базисом фінансово-контрольних правовідносин, то власне фінансовий контроль є діяльністю відповідних органів і організацій, що його здійснюють.

Значення фінансового контролю полягає в тому, що при його здійсненні перевіряються [42]:

– дотримання встановленого правопорядку в процесі фінансової діяльності органами державної влади та місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями, громадянами;

– економічне обґрунтування та ефективність здійснення дій, відповідність їх завданням держави та місцевих (адміністративно-територіальних) утворень.

Для розуміння особливостей і необхідності фінансового контролю потрібно розкрити поняття даної категорії.

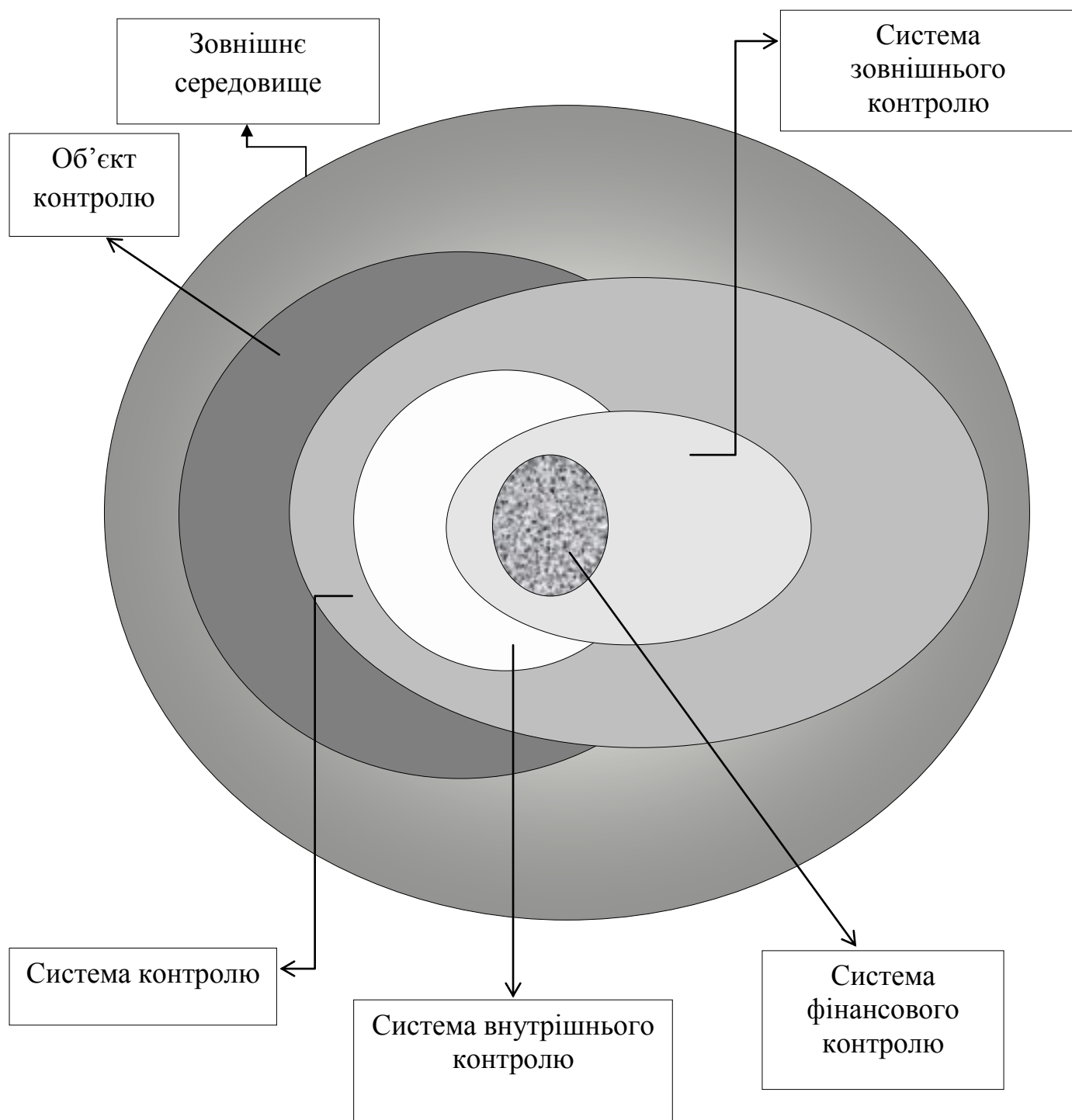


Рис. 1.1. Аналіз взаємозв'язку структурних елементів системи контролю[42]

Необхідною умовою визначення сутності фінансового контролю, його мети і функцій є розкриття поняття «контролю».

Поняття «контроль» використовується в науці тривалий час. Розкриттю його змісту були присвячені роботи юристів, соціологів, економістів, що досліджують контроль як сферу діяльності органів державного і господарського управління. Проте це поняття залишається не повністю визначеним.

Визначається достатньо широке коло до підходів трактування поняття «контроль». Різноманітність зумовлена складністю і багатогранністю змісту контролю. Різні визначення контролю розкривають різні його сторони (табл. 1.1.). Згідно з проведеним аналізом можна зробити висновок, що не має жодного трактування який найбільш повно розкриває суть даного поняття.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «контроль» у сучасній науковій літературі

Групи	Підхід	Автор	Трактування категорії «контроль»
Найбільш узагальнені трактування поняття		Белобжецький І.О.	Контроль – регулярна перевірка дотримання господарського законодавства, виявлення порушень державної дисципліни.
		Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П, Виговська Н.Г., Петренко Н. І.	Контроль – систематичне спостереження та перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановити відхилення від заданих параметрів [33].
		Усач Б.Ф.	Контроль – перевірка виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановити їх законність та економічну доцільність [100].
		Шевчук В.А.	Контроль – інструмент дослідження економічної реальності, яка пізнається в порівнянні [102].
Поняття пов'язується із системою управління	Кібернетичний	Базась М.Ф.	Як форма зворотного зв'язку, через яку управлінська система отримує необхідну інформацію про дійсний стан об'єкта, яким керують, і про виконання управлінських рішень [25].
	Як елемент управління	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	Контроль – елемент управління економічними об'єктами і процесами, що полягає у спостереженні за об'єктом (процесом) з метою перевірки відповідності реального стану діяльності підприємства нормативним та інструктивним документам [52].

		Павлюк В.В.	Як елемент управління контроль є складним процесом, спрямованим на перевірку відповідності об'єктів, що контролюються, до вимог та заданих параметрів [75].
		Райхберг Б.А., Лозовський Л.Ш	Контроль є складовою частиною управління економічними об'єктами та процесами, що полягає в спостереженні за об'єктом з метою перевірки відповідності бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами [66].
	Як невід'ємна частина системи регулювання	Лімска декларація	Контроль як невід'ємна частина системи регулювання, мета якої викриття відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів, законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб прийняти корегуючі заходи, а в окремих випадках, притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за спричинені збитки або здійснити заходи з попередження таких порушень у майбутньому [61].
	Як система спостереження та перевірки	Симоненко В. К.	Контроль – це заснована на сукупності знань система спостережень, досліджень і перевірок (моніторинг) контролюючими органами ефективного функціонування, розвитку та використання державної власності, зокрема державних бюджетних і позабюджетних фінансових ресурсів, раціональності прийнятих у цій сфері управлінських рішень, своєчасність виявлення необґрунтованих відхилень та їх необхідного врахування відповідно до вимог чинного законодавства [93].

		Білуха М.Т.	Контроль – система спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на об'єкт управління виявленням відхилень, що допущені в процесі цих рішень [32].
		Белобжецький І.О.	Контроль – система спостереження і перевірки процесу функціонування і фактичного стану об'єкта, що управляється, з метою оцінити обґрунтованість і ефективність управлінських рішень і результатів їх виконання, виявити відхилення від вимог цих рішень, усунути несприятливі ситуації і сигналізувати про них.
		Мамишев В.А.	Контроль – система спостереження та перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта, контроль здійснюється з метою встановлення відхилень від заданих параметрів. Процес контролю передбачає вивчення, виявлення, фіксацію, аналіз, порівняння проблем, а також відображення в обліку змісту господарських операцій. При цьому контроль дозволяє не лише виявляти помилки і недоліки у роботі учасників, але й запобігати їх виникненню, шукати нові резерви та можливості.

Тому, можна визначити контроль як процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об'єкту (діяльність, ресурси як держави так і суб'єктів господарювання) прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне та ефективне здійснення поставлених цілей. Згідно з даним трактуванням сутність контролю полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їхньою діяльністю, виявлення відхилень від установлених норм, правил, вимог чи завдань їхнього виконання.

Фінансовий контроль є складовою економічного контролю. Поняття «економічний контроль» підкреслює сферу поширення контрольних функцій лише на галузь економіки як сукупність продуктивних сил і виробничих відносин суспільства, його базис [75]. Поняття «економічний контроль» у науковій літературі не є достатньо окресленим. Ряд вчених розглядають його у

вужькому розумінні, наприклад, обмежують контролем господарювання підприємців, розглядаючи економічний контроль як систему конкретних заходів, спрямованих на раціональне господарювання підприємців з різними формами власності в умовах ринкових відносин [28, 54]; контролем за виробництвом [54]; вивченням фактів втрат та нераціонального використання ресурсів, незаконних витрат засобів та умов, що сприяли цим явищам [36]; відстеженням реальної економіки, тобто створенням руху потоків товарів, робіт, послуг [96].

Часто економічний контроль ототожнюють з фінансовим, господарським, управлінським або фінансово-господарським.

Економічний контроль необхідно розглядати як об'єктивну економічну категорію і функцію управління суспільним виробництвом. Він забезпечує перевірку виконання завдань та зобов'язань, збереження всіх форм власності, дотримання законності та ефективності використання ресурсів у процесі створення та розподілення сукупного суспільного продукту [96].

Що ж стосується поняття «фінансовий контроль», то, здійснивши аналіз трактування даної дефініції (табл. 1.2.), можна зробити висновок, що переважна більшість науковців обмежують дане поняття державним контролем, а суб'єкти – державними органами, що є не вірним.

Таблиця 1.2

Визначення «фінансовий контроль» у сучасній науковій літературі

Автор	Трактування поняття
Радіонова В. М., Шлейникова В. І.	Фінансовий контроль – одна з функцій системи управління фінансовими відносинами, основним завданням якої є відстеження правильності функціонування цих відносин на рівні конкретного об'єкта управління з метою визначення обґрунтованості і ефективності управлінських рішень та ступеня їх реалізації, виявлення відхилень, про які доцільно повідомляти органи, які можуть вплинути на покращення ситуації [83].
Мельничук В. Г.	Фінансовий контроль – один із видів державного контролю, який здійснюється спеціально створеними для цього державними органами і службами, їх територіальними представництвами, органами виконавчої влади, контрольно-ревізійними службами підприємств, установ, організацій, суб'єктами незалежного фінансового контролю від імені державної влади або самостійно відповідно від їх статусу, функцій та повноважень з метою перевірки законності та ефективності формування, володіння та використання коштів Зведеного бюджету України, інших фінансових ресурсів, державного майна, фінансової діяльності підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності та підпорядкування [66].

Стефанюк І. Б.	Фінансовий контроль – система активних дій, що здійснюються органами державної влади, органами місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України по стеженню за функціонуванням будь-якого об'єкта управління в частині утворення розподілу та використання ним фінансових ресурсів з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному й ефективному використанню майна та коштів, розширеному відтворенню виробництва, задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та удосконаленню управління економікою [99].
Хімичева Н. І.	Фінансовий контроль – контроль за законністю та доцільністю дій в галузі утворення, розподілу та використання грошових фондів держави та муніципальних утворень з метою ефективного соціально-економічного розвитку держави та її регіонів.
Василик О. Д.	Фінансовий контроль – функцію управління, яка включає сукупність спостережень, перевірок за діяльністю об'єкта управління з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийняття рішень і результатів їх виконання.
Кириленко О. П. Давидов Г. М.	Фінансовий контроль – один з елементів управління фінансами; особлива діяльність по перевірці правильності вартісного розподілу валового національного продукту, утворення і витрачання фондів грошових коштів.
Калюга Є. В.	Фінансовий контроль – фінансовий контроль ґрунтується на використанні контрольної функції фінансів і виступає як один із проявів її важливого значення в розширеному відтворенні. Фінансовий контроль являє собою діяльність державних і громадських органів, спрямовану на перевірку обґрунтованості процесів формування та раціонального використання коштів з метою установаження вірогідності, законності й доцільності операцій [54].

Категорію «фінансовий контроль» слід трактувати як діяльність, яка здійснюється органами державної влади і місцевого самоврядування, суб'єктами господарювання та громадянами України, по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів і зв'язаних з цим матеріальних цінностей з метою оцінки економічної ефективності господарської діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і раціональному використанню майна і коштів, розширеному відтворенню виробництва,

задоволенню державних, колективних та приватних інтересів і потреб та управління економікою.

Отже, існує різне трактування поняття «фінансовий контроль», зокрема як комплексної категорії, в якій поєднуються два його види: державний і недержавний. Існування багатьох визначень фінансового контролю можна пояснити загальною методологічною основою визначення понять, що застосовуються в будь-якій сфері знань [50].

Для фінансового контролю характерні риси, що взагалі притаманні контрольній діяльності, а саме:

- оперативність;
- цілеспрямованість;
- безпосередність;
- обґрунтованість;
- дієвість.

У сучасних непростих умовах становлення ринкової економіки контрольна функція фінансів набуває особливої актуальності. Це пов'язано з певною специфікою цієї діяльності, що дозволяє активно впливати на економічні процеси. Ефективний фінансовий контроль сприяє прискоренню економічного і соціального розвитку країни, раціональній організації використання всіх наявних ресурсів, забезпеченню збереження загальнодержавної і комунальної власності. Говорячи про особливості фінансового контролю, слід зазначити, що на сьогодні відбувається його ускладнення, усе чіткіше виявляється його багатоаспектність, оскільки сфера контрольної діяльності усе більше розширюється, охоплюючи недержавні підприємства, громадян, що займаються підприємницькою діяльністю. Фінансовий контроль стає усе більш різноманітним і багатоплановим. Деякі контролюючі органи були скасовані, виникли нові органи, тому систему органів фінансового контролю ще не можна визнати сформованою остаточно [99].

Сутність фінансового контролю розкривається в основних завданнях, поставлених перед ним, а саме:

- перевірка своєчасності і повноти виконання контрольованими суб'єктами фінансових зобов'язань перед державою й органами місцевого самоврядування;
- перевірка виконання органами державної влади і місцевого самоврядування покладених на них функцій по формуванню, розподілу і використанню грошових фондів;
- перевірка дотримання правильності здійснення фінансових операцій, збереження коштів і матеріальних засобів;
- виявлення й усунення порушень фінансової дисципліни;
- попередження порушень законності у сфері фінансової діяльності, забезпечення відшкодування матеріального збитку, виявлення винних осіб і притягнення їх до відповідальності;

– виявлення внутрішніх резервів виробництва – підвищення його ефективності, найбільш ощадливого використання матеріальних і грошових ресурсів.

Реалізація перерахованих завдань фінансового контролю є необхідною умовою забезпечення правопорядку і законності в процесі здійснення фінансової діяльності. Однією зі сторін правопорядку у сфері фінансів є фінансова дисципліна.

Фінансова дисципліна – це чітке дотримання закріплених нормами права розпоряджень, що регулюють порядок формування, розподілу і використання грошових фондів. Необхідно підкреслити, що вимоги фінансової дисципліни обов'язкові не тільки для підприємств усіх форм власності і громадян, але і для органів державної влади і місцевого самоврядування.

Варто також враховувати, що фінансовий контроль поширюється не лише на безпосередньо фінансові, але і на пов'язані з ними господарські відносини. Безпосереднім предметом фінансового контролю виступають первинні документи, що містять відомості про фінансово-господарську діяльність контролюваного суб'єкта.

Правове регулювання фінансового контролю здійснюється нормами фінансового права. У юридичній літературі утвердилася думка про фінансовий контроль як інститут Загальної частини фінансового права. Разом з тим не викликає сумніву й інше. Фінансовий контроль характерний для всіх етапів фінансової діяльності, усіх фінансово-правових підгалузей і інститутів Особливої частини фінансового права. Також слід додати, що фінансовий контроль є, мабуть, єдиним структурним підрозділом фінансового права, правові норми якого містяться як у Загальній, так і в Особливій частині, тобто структура фінансового контролю має досить складний характер. До Загальної частини фінансового права варто віднести фінансово-правові норми, регулюючі загальні принципи, цілі і задачі, організацію і порядок здійснення фінансового контролю, характеристику його видів і методів. Що ж стосується фінансово-правових норм, що передбачають специфіку здійснення фінансового контролю в різних сферах фінансової діяльності, то вони цілком справедливо відносяться до Особливої частини. Конкретизація ж їх специфічних задач і змісту знаходить своє відображення в інституціональних правових актах (наприклад, у Бюджетному кодексі України або Законі України «Про аудиторську діяльність») [5].

Що стосується видів фінансового контролю, то слід виділити фінансовий контроль:

- державний;
- незалежний.

Здійснення фінансового контролю входить у компетенцію широкого кола контролюючих органів. У теорії фінансового права склалися різні критерії, різні підстави класифікації фінансового контролю. Як правило, за основу виділення конкретних його видів беруться:

- суб'єктний склад контролюючих органів;
- специфіка об'єкта фінансового контролю;
- час його проведення.

Фінансовий контроль можна класифікувати залежно від часу проведення на:

- попередній;
- поточний (оперативний);
- наступний.

Попередній фінансовий контроль передуює здійсненню фінансово-господарських операцій. Він здійснюється на стадії складання, розгляду і затвердження проектів бюджетів, кошторисів, планів, договорів. Основна мета даного виду контролю – попередження порушень фінансового законодавства, при цьому діяльність органів фінансового контролю спрямована на своєчасне попередження незаконного і нераціонального використання коштів. Належне використання попереднього фінансового контролю дозволяє досягти максимально позитивного ефекту, уникнути порушень фінансової дисципліни.

Поточний фінансовий контроль проводиться в короткі відрізки часу, безпосередньо в процесі здійснення господарських і фінансових операцій. Такий контроль можна назвати ще оперативним у силу його гнучкості і своєчасності, найчастіше він здійснюється повсякденно, будучи постійним. Широке використання розглянутого виду контролю дозволяє знайти помилки і зловживання, допущені як на стадії попереднього контролю, так і безпосередньо в ході здійснення фінансово-господарської операції. Слід зазначити, що, як правило, попередній і поточний контроль не мають репресивного характеру.

Наступний фінансовий контроль здійснюється по завершенню конкретної фінансово-господарської операції чи по закінченню певного звітного періоду (наприклад, фінансового року). Даний контроль, можна характеризувати як своєрідний останній «рубіж», перешкоду на шляху порушень. Він дозволяє знайти помилки та порушення, допущені в ході попереднього і поточного контролю і, як правило, характеризується поглибленим і всеосяжним підходом до вивчення фінансово-господарської діяльності контрольованого суб'єкта, комплексним характером. До основних напрямків подальшого контролю можна віднести:

- аналіз виконання планів і бюджетів;
- перевірку кошторисів, звітів і балансів;
- вивчення на предмет законності рішень органів управління суб'єкта, що перевіряється;
- виявлення випадків несхоронності майна;
- визначення шляхів попередження порушень фінансової дисципліни і заходів для їх усунення.

Залежно від суб'єкта, що здійснює контроль, фінансовий контроль поділяється на контроль:

- державний;
- муніципальний;

- громадський;
- аудиторський.

Категорію «державний фінансовий контроль» слід трактувати як діяльність, яка здійснюється органами державної влади і місцевого самоврядування по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів і зв'язаних з цим матеріальних цінностей з метою оцінки економічної ефективності діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і раціональному використанню майна і коштів, задоволенню державних інтересів і потреб та управління економікою.

Як у державному, так і в муніципальному фінансовому контролі можна також виділити (залежно від галузі дії) надвідомчий (міжвідомчий) і внутрішньовідомчий контроль.

Муніципальний фінансовий контроль здійснюється органами місцевого самоврядування.

Сфера його застосування досить широка (від затвердження місцевого бюджету, його виконання і затвердження звіту про його виконання до конкретних питань дотримання фінансової дисципліни, що входять у компетенцію органів місцевого самоврядування).

Громадський фінансовий контроль являє собою незалежний фінансовий контроль, що здійснюється представниками громадськості на добровільній і безоплатній основі.

Аудиторський фінансовий контроль є незалежним професійним фінансовим контролем, що здійснюється аудиторами (фізичними особами) і аудиторськими фірмами.

Залежно від сфери фінансової діяльності контроль класифікується на:

- бюджетний;
- податковий;
- валютний;
- банківський;
- страховий.

Перераховані конкретні види фінансового контролю в даному випадку фактично ставляться у залежність від тієї сфери фінансового права, в якій безпосередньо здійснюється фінансовий контроль, тобто від підгалузей та інститутів Особливої частини фінансового права [28].

Залежно від джерела інформації контроль поділяється на:

- фактичний;
- документальний.

Фактичний фінансовий контроль складається з вивчення реального стану об'єкта, що перевіряється, його огляду й обмірювання в натуральному вираженні, установлення дійсної наявності грошових і матеріальних ресурсів, аналізу отриманої інформації і документів на предмет їх відповідності.

Документальний фінансовий контроль являє собою перевірку і аналіз первинних документів (у тому числі і технічних носіїв інформації), що містять

відомості про рух коштів (бухгалтерських і статистичних звітів, кошторисів тощо).

Фактичний і документальний контроль існують не відокремлено, а доповнюють один одного. Так, наприклад, при наявності належного підґрунтя документальна ревізія може бути доповнена фактичною перевіркою (проведенням контрольного обмірювання, зняттям залишків матеріальних цінностей тощо).

Залежно від періодичності (частоти) проведення фінансовий контроль поділяється на:

- постійний (ще його можна визначити як повсякденний);
- систематичний;
- епізодичний (найчастіше, цей вид контролю має разовий характер).

Залежно від форми проведення фінансовий контроль класифікується на:

- обов'язковий (зовнішній);
- ініціативний (внутрішній).

Обов'язковий фінансовий контроль проводиться у випадках, коли чинне законодавство містить відповідну вимогу. Крім того, підставою до його здійснення є рішення компетентного державного органу. Що ж стосується ініціативного фінансового контролю, то основним моментом при цьому виступає елемент «волевиявлення», контроль здійснюється за самостійним і добровільним рішенням суб'єктів, що господарюють. Наведений перелік не є вичерпним. Так, наприклад, можна класифікувати види фінансового контролю залежно від його обсягу, повноти охоплення.

За допомогою різних методів можливо реалізувати функції, які покладені суспільством на фінансовий контроль.

На сьогодні немає єдиної думки щодо критеріїв розмежування форм і методів фінансового контролю серед вітчизняних дослідників, як і немає однозначного розуміння того, який саме аспект здійснення відповідного виду діяльності охоплюють поняття «форма» і «метод» її запровадження.

При вивченні даної проблематики слід брати за основу дослідження найбільш усталеного тлумачення відповідних термінів: форма (лат. forma – вигляд, різновид, устрій, вид, тип) – це структура відповідних процесів, а також порядок чогось; метод – це спосіб досягнення якої-небудь мети, вирішення конкретного завдання або ж сукупність прийомів освоєння дійсності [52].

Таким чином, форма даного виду діяльності – це багатофункціональний інструмент дослідження певного явища, об'єкта, процесу, внутрішній зміст якого характеризується сукупністю застосованих прийомів чи методів контролю і залежить від часу здійснення контрольного заходу. І найбільш доцільно розмежовувати форми фінансового контролю за ознакою його здійснення, тобто як попередній, поточний та наступний фінансовий контроль, оскільки вона відображає безперервний характер контролю та враховує всі особливості, які існують під час його проведення.

Реалізація ж зазначених форм фінансового контролю відбувається шляхом застосування різноманітних методів.

Метод фінансового контролю – це сукупність прийомів, інструментів і способів найбільш доцільного збору і обробки даних під час проведення контрольних заходів, за допомогою яких вивчається фінансово-господарська діяльність підприємств, установ та організацій [29, 83].

При цьому слід відзначити, що методи фінансового контролю вибираються залежно від сукупності факторів: суб'єкта і об'єкта контролю, мети і завдань, що постають перед суб'єктом фінансового контролю, підстав виникнення контрольних правовідносин, а також від інших обставин [72].

У фінансовому контролі використовується дві найбільш загальні групи методичних способів та прийомів: загальнонаукові та спеціальні.

Загальнонаукові методичні способи та прийоми включають аналіз та синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування і конкретизацію, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз.

Спеціальні методичні прийоми включають прийоми, вироблені практикою на основі досягнень економічної науки. Дані прийоми використовують для одержання доказів у процесі контрольних дій під час проведення ревізій чи тематичних перевірок. Їх класифікують за такими групами:

- документальні;
- фактичні;
- хронометраж: отримання письмових пояснень [72].

Також, виділяють такі методи фінансового контролю, як: спостереження (моніторинг), обстеження, облік, аналіз, внутрішній аудит та інспектування.

Спостереження (моніторинг) – загальне відстеження фінансової діяльності контрольованого суб'єкта. З деякими застереженнями сюди ж можна віднести і діяльність з фінансового моніторингу відповідно до вимог Закону України від 28 листопада 2002 р. «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом».

Обстеження найбільш характерне для попереднього контролю і проводиться відносно конкретних сторін фінансової діяльності контрольованого суб'єкта. При обстеженні здійснюється діагностика його фінансового стану і дослідження звітності, проводиться первинний аналіз дотримання фінансового законодавства, оцінка відповідності його діяльності статутним документам.

Облік являє собою досить специфічний фінансово-контрольний метод, сфера застосування якого головним чином обмежується діяльністю контролюючих органів при здійсненні реєстрації суб'єктів контролю (наприклад, платників податків) чи в інших випадках, позначених чинним законодавством (наприклад, при погашенні податкової заборгованості перед бюджетом шляхом проведення взаємозаліків). Облік не обмежується чисто реєстраційною роботою, а містить у собі також аналітичну роботу і створення інформаційної бази. Зі спеціальних прийомів, застосовуваних при обстеженні, слід виокремити опитування й анкетування. Як правило, при одержанні в ході

обстеження яких-небудь негативних результатів контролюючим органом приймається рішення про проведення перевірки чи ревізії.

Елементи системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм наведені на рис. 1.2.

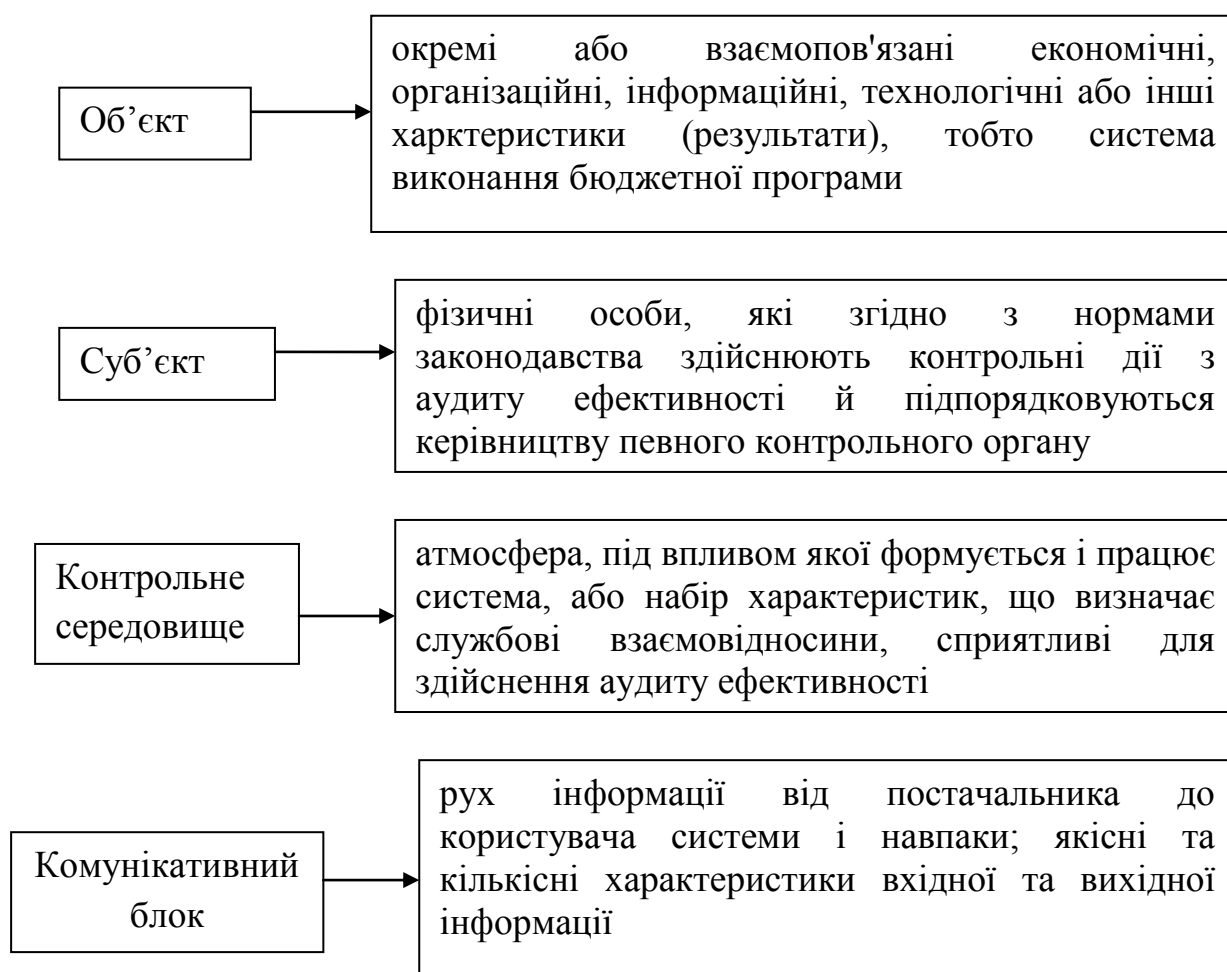


Рис. 1.2. Елементи системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм [28]

Аналіз проводиться на основі звітності (поточної чи за певний період) використанням таких спеціальних статистичних прийомів як індексний метод, метод середніх і відносних величин. При цьому методі фінансового контролю шляхом аналітичної діяльності досліджуються основні фінансово-економічні характеристики об'єкта контролю, що найчастіше дає змогу виявити неявні порушення фінансової дисципліни та їх причини.

Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій (забезпечення впевненості в межах розумного у досягненні органами державного і комунального сектору мети та функціонуванні системи управління у спосіб, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, допущення помилок чи нерентабельності) і консультацій.

Метою внутрішнього аудиту є надання незалежних та об'єктивних рекомендацій і консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності

органів державного і комунального сектору, підвищення ефективності процесів управління, сприяння досягненню мети такими органами. Внутрішній аудит може проводитися централізовано – органами Державної фінансової інспекції та децентралізовано – уповноваженим самостійним підрозділом, підпорядкованим безпосередньо керівництву органу державного чи комунального сектору, але функціонально незалежним від нього, в самому органі або в межах його системи управління.

Інспектування – подальший контроль за використанням і збереженням фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, станом і достовірністю бухгалтерського обліку та фінансової звітності органів державного і комунального сектору з метою виявлення недоліків і порушень. Інспектування здійснюється у формі ревізій і перевірок та повинно забезпечувати виявлення фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових та матеріально відповідальних осіб. Відмінністю інспектування від внутрішнього аудиту є фіскальна спрямованість – за його результатами керівництву органів державного і комунального сектору, контроль за діяльністю яких здійснювався, пред'являються вимоги, а не надаються рекомендації [28].

Що стосується перевірки, то можна виділити такі підстави класифікації видів перевірок залежно від:

1) організаційної ознаки:

– планові перевірки (внесені у встановленому порядку в план роботи контролюючого органу);

– позапланові перевірки (здійснюються деякою мірою раптово, поза планом, при наявності вагомих підстав: вказівки вищестоящого фінансового органу; при надходженні скарг громадян або іншої інформації про порушення фінансової дисципліни, недоглядах у роботі, що вимагають невідкладної перевірки; за вимогою компетентних державних органів) [100];

2) підстави призначення:

– повторні перевірки (проводяться через деякий час після первісної фінансової перевірки у випадку визнання її неякісно проведеною або з метою контролю за усуненням виявлених порушень. Така перевірка проводиться з тих же питань і охоплює той же період часу, що і первісна);

– додаткові перевірки (здійснюються для з'ясування питань, що не ставилися перед первісною перевіркою, найчастіше у зв'язку зі знов виниклими обставинами);

3) обсягу:

– повні перевірки (охоплюють всі сторони фінансово-господарської діяльності);

– часткові перевірки (чи неповні, у ході їх перевіряються окремі сторони фінансово-господарської діяльності);

– комплексні перевірки (здійснюються, як правило, групою фахівців, при цьому перевірці підлягає дуже широке коло взаємозалежних питань). Як один з

підвидів комплексної перевірки можна виділити наскрізну перевірку, що охоплює фінансово-господарську діяльність ряду організацій чи підприємств, зв'язаних між собою відносинами субординації;

- тематичні перевірки (або цільові, присвячені певному колу питань, ділянці роботи (темі), охоплюють окремий напрямок діяльності суб'єкта, що перевіряється, чи визначений тип операцій);

4) повноти охоплення:

- суцільні (фронтальні) перевірки (вивчаються абсолютно всі документи й облікові записи за визначений період);

- вибіркові перевірки (контролю підлягає не весь суб'єкт, а його підрозділ чи окремий напрямок діяльності, виділений за певним принципом);

5) місця проведення:

- виїзні перевірки (здійснюються за місцем розташування об'єкта контролю);

- камеральні перевірки (проводяться за місцем дислокації органу фінансового контролю);

6) характеру контрольованих показників:

- формальні перевірки (при яких здійснюється перевірка правильності оформлення документів, наприклад, з'ясовується дійсність підписів, наявність підчищень і виправлень, правильність заповнення реквізитів);

- арифметичні перевірки (зводяться до оцінки правильності математичних розрахунків і таксувань);

7) характеру контролюючих суб'єктів:

- позавідомчі перевірки (покладаються на органи іншого відомства або міністерства стосовно організації, що перевіряється,);

- відомчі перевірки (здійснюються в рамках того самого відомства або міністерства, але працівниками більш високого рівня, вищестоящої організації).

Окремо слід виділити «зустрічну» перевірку, при якій здійснюється зіставлення первинних документів або звітної інформації з аналогічними чи взаємозалежними даними підприємства контрагента. Ревізія є найбільш важливим методом фінансового контролю, що має найбільшу дієвість, максимально можливу глибину і повноту. Ревізію слід віднести до наступного контролю. Цей метод фінансового контролю здійснюється спеціальними органами фінансового контролю і спрямований на виявлення фактів порушення законності, достовірності і доцільності. При ревізії здійснюється вивчення й аналіз фінансово-господарської документації – правильність ведення бухгалтерського обліку, збереження коштів і матеріально-технічних ресурсів, своєчасність і повнота звітності. Основні методи, які застосовуються контролюючими органами при здійсненні фінансового контролю наведені на рисунку 1.3.

Таким чином, під методом контролю необхідно розуміти сукупність способів і прийомів, спрямованих на отримання необхідної інформації для потреб її користувачів та для здійснення контрольних функцій. Слід зазначити, що аналіз методів фінансового контролю ґрунтується на досягненнях як

фінансового права, так і деяких суміжних наук (статистики, бухгалтерського обліку, логіки).



Рис. 1.3. Класифікація методів фінансового контролю [25]

компетенції контролюючого органа; цілі та завдання, що перед ним поставлені; момент проведення фінансового контролю.

Наведені загальні методи конкретизуються в різних відомчих методиках і правилах проведення контролю.

При цьому слід відзначити, що незважаючи на велику різноманітність кількості методів, ефективне їх використання можливе лише через комплексне застосування.

1.2. Стан правового забезпечення фінансового контролю в Україні та органи, що здійснюють фінансовий контроль

Складні економічні процеси, які сьогодні відбуваються практично у всіх країнах світу, істотно стримують розвиток такого важливого складника державного управління, як фінансовий контроль.

Необхідною умовою системності фінансового контролю є дієва законодавча база, яка забезпечувала б його легітимність і цілісність, чітко визначала взаємозв'язки всіх елементів його системи. Діюча нормативно-правова база у сфері фінансового контролю не є досконалою, а досить розрізнена у підходах та принципах із протиріччями в законодавчих актах [86].

Упродовж усього існування незалежної України було прийнято низку нормативно-правових документів, що регламентують порядок здійснення фінансового контролю.

Так, наприклад, Стаття 19 Конституції України визначає, що правовий порядок в Україні ґрунтується на засадах, відповідно до яких ніхто не може бути примушений робити те, що не передбачено законодавством. Тобто, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [1].

Відповідно до Статті 85 Конституції України Верховна Рада України здійснює фінансовий контроль при затвердженні Державного бюджету і внесенні змін у нього, при його виконанні, ухваленні рішення по звіту про його виконання. Дуже важливий також парламентський контроль за використанням Україною кредитів, отриманих від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій і не передбачених Державним бюджетом України.

Глава 17 Бюджетного кодексу України визначає основні засади контролю за дотриманням бюджетного законодавства. У даній главі окреслено повноваження Верховної ради України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, органів Державної фінансової інспекції, Верховної Ради АР Крим та відповідних місцевих рад, Ради міністрів АР Крим, місцевих державних адміністрацій та виконавчих органів відповідних місцевих рад з контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а також повноваження Рахункової палати по контролю у бюджетному процесі [2].

Податковий кодекс України визначає види перевірок та регламентує порядок їх проведення.

Глава 4 Кодексу України про адміністративні правопорушення регулює накладення адміністративного стягнення, зокрема визначає загальні правила

накладення такого стягнення та обставини, що пом'якшують чи обтяжують відповідальність за адміністративне правопорушення [3].

Кримінально-процесуальний кодекс України визначає кримінальну відповідальність за вчинені правопорушення, зокрема фінансові. Однак представники влади вирішили підійти до покарання за економічні злочини раціонально і відкрити додаткове джерело поповнення бюджету. Так, контрабанда, порушення порядку заняття господарською діяльністю, фіктивне банкрутство і ще 14 складів злочинів більше не є суспільно небезпечними діяннями. Таким чином, закон робить крок назустріч розвитку бізнесу, оскільки за економічні злочини карається штрафами, а не садиться у тюрми тих, хто скоїв якісь економічні помилки. Противники такої ініціативи, в свою чергу, стверджують, що вона розширить шлях корупції та рейдерству.

Питання про необхідність масштабного законодавчого реформування кримінальної відповідальності за економічні злочини періодично порушувалося вченими і практиками, але суттєвої підтримки в законодавців не знаходив. Тепер же влада, як видно, налаштована серйозно. Слід зазначити, що законом № 9221 передбачена не тільки гуманізація покарань, але і декриміналізація деяких економічних злочинів, що, приведе до підвищення інвестиційної та підприємницької активності [106].

Закон України «Про Рахункову палату» згідно з Конституцією України визначає правові основи діяльності Рахункової палати, її статус, функції, повноваження та порядок їх здійснення. Завданнями Рахункової палати відповідно до даного Закону є:

- організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням 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;

- 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;

– виконання інших завдань, передбачених для Рахункової палати чинним законодавством України [9].

Положення про Державну фінансову інспекцію України визначає завдання Інспекції у здійсненні фінансового контролю. Основними завданнями Держфінінспекції України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування.

Держфінінспекція України відповідно до покладених на неї завдань:

1) здійснює державний фінансовий контроль за:

– використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

– дотриманням законодавства про державні закупівлі;

– діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи;

2) здійснює контроль за:

– виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;

– цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів;

– цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;

– складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

– станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

– усуненням виявлених недоліків і порушень;

3) забезпечує участь представників Держфінінспекції України в ревізійних комісіях господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу;

4) вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме:

– вимагає від керівників та інших службових осіб підконтрольних установ усунення виявлених порушень законодавства;

– звертається до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

– проводить аналіз стану додержання фінансової дисципліни та про його результати повідомляє органи виконавчої влади, інші державні органи та органи місцевого самоврядування;

– готує і подає до відповідних державних органів пропозиції щодо усунення та запобігання причинам і умовам, які призвели до допущення недоліків і порушень;

– здійснює контроль за виконанням вимог і пропозицій, поданих Держфінінспекцією України та її територіальними органами міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування за результатами державного фінансового контролю, та інформує про це Кабінет Міністрів України і Мінфін України;

– застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає стягнення, санкції до осіб, винних у порушенні законодавства;

– передає правоохоронним органам матеріали ревізій у разі встановлення порушень законодавства, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь; інформує правоохоронні органи про факти інших виявлених порушень законодавства;

5) подає щомісяця Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Мінфіну України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

6) забезпечує погодження призначення на посади та звільнення з посад керівників контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів;

7) координує діяльність, погоджує плани внутрішньої роботи контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та здійснює оцінку фахового рівня працівників таких підрозділів;

8) здійснює контроль за проведенням внутрішньої контрольно-ревізійної роботи у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

9) отримує та аналізує звітність про роботу контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

10) розглядає листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань, вживає згідно із законодавством відповідних заходів для їх усунення;

11) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції Держфінінспекції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру;

12) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на неї Президентом України [13].

Закон України «Про аудиторську діяльність» визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [5].

Дані законодавчі та нормативно-правові документи, зокрема стандарти державного фінансового контролю та інші, не привели до значного покращення рівня фінансової дисципліни у використанні бюджетних коштів [96].

Існуюча раніше система державного фінансового контролю за використанням державних ресурсів, орієнтована на економіку, в якій основна роль належала державній власності, у сучасних умовах господарювання практично повністю втратила свою дієвість та ефективність [86]. Про це свідчать зростаючі кожного року обсяги фінансових порушень і зловживань.

У здійсненні фінансового контролю задіяна ціла система органів, наділених відповідною компетенцією (їх формування в Україні ще не завершено). Різноманіття і багатовекторність даних органів вимагають їх класифікації.

Підстави класифікації таких органів можуть бути різними.

Залежно від рівня органів контролю:

1) загальнодержавні:

- Верховна Рада України;
- Президент України;
- Кабінет Міністрів України;

2) органи місцевого самоврядування.

Залежно від інститутів:

- органи фіскальної служби України;
- органи ДФІ України;
- органи Державної казначейської служби України;
- фінансово-кредитні установи тощо.

Державний фінансовий контроль здійснюють органи держави, наділені компетенцією, уповноважені на провадження контрольних дій. Його проводять органи:

- загальної компетенції – Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України;

– спеціальної компетенції – спеціально створені для фінансового контролю (Рахункова палата, Державна фінансова інспекція, Державне казначейство, органи Державної фіскальної служби). Муніципальний фінансовий контроль здійснюється органами місцевого самоврядування.

Відповідно до ст. 85 Конституції України Верховна Рада України здійснює фінансовий контроль при затвердженні Державного бюджету і внесенні змін у нього, при його виконанні, ухваленні рішення по звіту про його виконання. Дуже важливий також парламентський контроль за використанням Україною кредитів, отриманих від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій і не передбачених Державним бюджетом України.

Слід зазначити, що фінансовий контроль Верховна Рада України здійснює також і через свої комітети і тимчасові спеціальні комісії. До їх компетенції входить законопроектна робота, підготовка і попередній розгляд питань, що віднесені до повноважень Верховної Ради України. Природно, що основне навантаження в здійсненні фінансового контролю припадає на спеціалізовані комітети Верховної Ради України – Комітет з питань бюджету і Комітет з питань фінансів і банківської діяльності.

Контроль за використанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата.

Кабінет Міністрів України, будучи вищим органом виконавчої влади, керує державними фінансами і здійснює загальний фінансовий контроль. Кабінет Міністрів розробляє і здійснює загальнодержавні програми економічного, науково-технічного, соціального і культурного розвитку країни; розробляє проект закону про Державний бюджет України і забезпечує його виконання після затвердження, направляє у Верховну Раду звіт про виконання Держбюджету; здійснює і координує роботу міністерств, інших органів виконавчої влади; забезпечує проведення фінансової, цінової, інвестиційної і податкової політики.

Міністерство фінансів України є центральним спеціалізованим органом державної виконавчої влади з керування і контролю за фінансами. Воно здійснює контроль за складанням проекту і виконанням Державного бюджету, за дотриманням банками правил касового виконання Держбюджету по доходах, установлює порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів витрат бюджетних установ, координує відомчий фінансовий контроль. Крім того, міністерство фінансів контролює: схоронність і ефективність використання державного майна, закріпленого за підприємствами; випуск і оборот цінних паперів, видає дозволи на здійснення цієї діяльності; веде загальний реєстр випуску цінних паперів в Україні.

У системі Міністерства фінансів діють такі спеціальні контрольні служби, як Державне казначейство і Держфінінспекція.

Державне казначейство як орган фінансового контролю здійснює контроль за організацією виконання Державного бюджету України і за надходженням і використанням коштів державних позабюджетних фондів і позабюджетних коштів установ і організацій, що утримуються за рахунок

коштів Державного бюджету України. Крім того, Державне казначейство веде облік касового виконання Державного бюджету України, складає звіт про стан виконання Державного бюджету України.

Завдання Держфінінспекції щодо здійснення фінансового контролю були згадані вище.

Національний банк України в системі органів фінансового контролю займає особливе місце. Чинним законодавством на нього покладене здійснення банківського регулювання і нагляду; здійснення сертифікації аудиторів, що проводять аудиторські перевірки банків; організація і здійснення валютного контролю за банками та іншими фінансовими установами; аналіз стану грошово-кредитних, фінансових, цінових і валютних відносин [104].

1.3. Роль державного фінансового контролю у забезпеченні економічної безпеки держави та місце аудиту і інспектування в системі державного фінансового контролю

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.

Головною причиною виникнення проблем у цій сфері є невизначеність складових системи державного фінансового контролю. В умовах фінансово-економічної кризи ця система має забезпечувати системний, універсальний, більш дієвий і результативний державний фінансовий контроль [79].

Категорію «державний фінансовий контроль» слід трактувати як діяльність, яка здійснюється органами державної влади і місцевого самоврядування по забезпеченню законності, фінансової дисципліни і доцільності при мобілізації, розподілі і використанні грошових коштів і зв'язаних з цим матеріальних цінностей з метою оцінки економічної ефективності діяльності, виявлення і блокування в ній відхилень, що перешкоджають законному і раціональному використанню майна і коштів, задоволенню державних інтересів і потреб та управління економікою. Сутність державного фінансового контролю виражається у його функціях (табл. 1.3.).

Таблиця 1.3

Функції державного фінансового контролю

Автор	Функції державного фінансового контролю
-------	---

Базась М.Ф.	<ul style="list-style-type: none"> - спостереження і контроль за діяльністю та фактичним станом суб'єкта господарювання; - пізнавальна (виявлення причин та доведення фактів, які негативно впливають на функціонування системи управління та упорядкування адміністративних відносин); - інформаційно-аналітична (одержана під час контролю інформація є підставою для прийняття адекватних управлінських рішень і проведення коригуючих дій, щоб забезпечити нормальне функціонування об'єкта перевірки); - профілактична (виявлення фактів порушення законодавства та сприяння ліквідації явищ, які породжують безгосподарність підприємств та недотримання вимог чинних нормативних документів у майбутньому); - сприяння діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності за допомогою економічних важелів та стимулів; - мобілізуюча (при здійсненні контролю виявляють і недоліки, і позитивне у діяльності підприємств, які як позитивний досвід можуть використовуватись на інших підприємствах); культурна (виховання ощадливості при витрачанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів); перспективно-дійова функція (надання рекомендацій для вжиття заходів і вдосконалення системи управління) [25].
Грачова О.Ю.	<ul style="list-style-type: none"> - виявлення відхилень (встановлення відхилень у: виконанні законів у частині використання коштів державного бюджету; формуванні доходної частини і використанні видаткової частини бюджету; сфері фінансової діяльності міністерств і відомств, підприємств і організацій); - аналіз виявлених відхилень (передбачає дослідження фактів, що визначили те чи інше відхилення, встановлення особистостей, відповідальних за відхилення); - корегування (полягає у розробці пропозицій по усуненню виявлених відхилень у процесі формування та виконання бюджету, а також у процесі фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій); - превенції (проявляється у проведенні профілактичної роботи по запобіганню правопорушенням); - правоохоронна (спрямована на запобігання, зупинення неправомірних дій і пов'язана із застосуванням заходів юридичної відповідальності до винних осіб) [39].
Устинова І.П.	<ul style="list-style-type: none"> - профілактичну (полягає у викритті різного роду проявів халатності та недбалості у роботі з фінансами, їх обліком), - мобілізуючу (за результатами перевірок на підконтрольному підприємстві, установі, в організації вживаються заходи щодо покращання фінансової, господарської діяльності) та деякі

	інші [101].
Савченко Л.А.	<ul style="list-style-type: none"> - інформаційна: в результаті здійснення фінансового контролю відбувається збір певної інформації, яка свідчить про результати функціонування підконтрольного суб'єкта, його діяльність у сфері публічних фінансів, управління державним чи комунальним майном тощо та є підставою для прийняття відповідного управлінського рішення, проведення необхідних дій, що забезпечать нормальне функціонування підконтрольного суб'єкта, зокрема вжиття корегуючих заходів тощо. - аналітична; - стабілізуюча; - правоохоронна; - запобіжна; - виховна [93].

Джерело: Складено авторами на основі джерел [25, 39, 101, 93].

Отже, основною метою державного фінансового контролю є:

- 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;
- попередження фінансових правопорушень;
- притягнення винних до відповідальності, забезпечення відшкодування заподіяних збитків;
- вжиття заходів щодо запобігання таким правопорушенням у майбутньому.

В свою чергу, завданням державного фінансового контролю є забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності у ході формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі [35].

На сучасному етапі в Україні недооцінюють роль державного фінансового контролю в забезпеченні фінансової дисципліни у державі. Такий стан призводить до значних фінансових порушень, які мають тенденцію до зростання протягом останніх років, що спричинено рядом проблем дотримання бюджетної дисципліни, серед яких - недосконалість законодавства, дублювання контрольних функцій органами управління, відсутність незалежного контролю та інші. Наявність значних обсягів фінансових порушень визначає потребу в підвищенні ролі державного фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки України.

Для кращого розуміння ролі державного фінансового контролю в забезпеченні фінансово-бюджетної дисципліни доцільно розглянути методи, тобто способи здійснення контрольних функцій. При цьому слід відзначити, що методи фінансового контролю вибираються залежно від сукупності факторів:

суб'єкта і об'єкта контролю, мети і завдань, що постають перед суб'єктом фінансового контролю, підстав виникнення контрольних правовідносин, а також від інших обставин [72].

Соціально-політичні, економічні процеси, що мають місце в Україні, глобалізація та євроінтеграція потребують відповідних змін в організації, змісті, формах і методах державного впливу на всі сфери суспільства. Перед системою державного управління постають якісно нові завдання, які суттєво впливають на процеси її функціонування і розвитку. Саме в цей період гостро відчулася необхідність у впровадженні нововведень у роботі державних контролюючих органів. Система наявного державного фінансового контролю потребувала якісно нової та дієвої форми, яка б одночасно була спроможна оцінити існуючий стан справ на об'єкті контролю, виявити недоліки в роботі, проаналізувати причини їх появи, запропонувати шляхи усунення та попередження у майбутньому. Таким напрямом став державний фінансовий аудит [34].

Аудит є однією із форм контролю, яка порівняно недавно почала використовуватися в державному управлінні України. У міжнародній практиці контролю аудит вже перетворився на одну із основних форм його проведення, а у вітчизняній практиці контрольної діяльності цей вид діяльності є новим і малодослідженим як із практичного, так і з теоретичного боку [49].

Слід зауважити, що сьогодні в нормативно-правовій базі, а також серед науковців не існує єдиної думки щодо визначення змісту та завдань державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ. Крім того, відсутнє передбачення розвитку державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ за певними напрямками [49].

Так, в Україні вперше термін «аудит» в сфері державних фінансів було застосовано у Бюджетному Кодексі у 2001 році [49]. Бюджетним Кодексом України визначено, що фінансовий контроль і аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів здійснюються на всіх стадіях бюджетного процесу. Відповідно до статті 26 «Контроль та аудит у бюджетному процесі» розпорядники бюджетних коштів в особі їх керівників організують внутрішній контроль і внутрішній аудит та забезпечують їх здійснення у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах [2]. Зовнішній контроль та аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюються Рахунковою палатою – в частині контролю за використанням коштів Державного бюджету України, Державною фінансовою інспекцією України – відповідно до повноважень, визначених законодавством [9].

В той самий час, чітко не прописаний статус Рахункової палати як вищого органу фінансового контролю, а лише зазначається, що вона підпорядкована і підзвітна Верховній Раді України і здійснює свою діяльність самостійно і незалежно від будь-яких інших владних органів [9]. Водночас відзначимо, що Закон України «Про Рахункову палату» не містить у своєму складі жодного посилання на аудит. При цьому визначено, що одним з основних завдань Рахункової палати є здійснення контролю за своєчасним

виконанням видаткової частини Державного бюджету України, витрачанням бюджетних коштів, та аналізу встановлених відхилень від показників Державного бюджету України та підготовка пропозицій про їх усунення, а також про удосконалення бюджетного процесу в цілому [2].

Проте, контроль ефективності управління коштами Державного бюджету України, аналіз відхилень від його показників та розробка заходів щодо вишукування можливостей і нових джерел залучення додаткових надходжень, по своїй суті і є аудитом, про який йдеться у Бюджетному Кодексі [2].

Наступним кроком у запровадженні державного аудиту став прийнятий парламентом у 2005 році Закон України «Про управління об'єктами державної власності» [10]. Статтями даного закону було встановлено, що органи державної контрольно-ревізійної служби (зараз, органи Державної фінансової інспекції) здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного майна [10].

І лише з прийняттям у 2005 році Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» було дано офіційне трактування терміну «державний фінансовий аудит» [11]. Даним законом визначено, що «державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю» [11].

Варто зазначити, що в результаті прийняття цього закону було також скасовано заборону займатися наданням аудиторських послуг органам Державної фінансової інспекції. Також відповідно до Положення про Державну фінансову інспекцію України для виконання покладених на неї завдань Держфінінспекція має право в установленому порядку здійснювати державний фінансовий контроль шляхом проведення державного фінансового аудиту [13].

В свою чергу, легітимність поняття «державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ» було визначено Порядком проведення органами державної контрольно-ревізійної служби (зараз, Державної фінансової інспекції) державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ. Згідно з Порядком державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ – це форма державного фінансового контролю, яка спрямована на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності, що, можна вважати метою державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ.

Згідно з визначенням наведеним в Порядку основними завданнями фінансового аудиту є сприяння бюджетній установі у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання

бюджетних коштів, державного та комунального майна, достовірності фінансової звітності та організації дієвого внутрішнього контролю. Під час проведення фінансового аудиту вивчаються первинні документи щодо операцій з коштами та майном, іншими активами і пасивами, ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та організація внутрішнього фінансового контролю.

Фінансовий аудит, відповідно до Порядку, охоплює:

- проведення протягом року моніторингу фінансової звітності бюджетної установи, у тому числі з використанням баз даних Державного казначейства;

- перевірку використання бюджетних коштів, державного та комунального майна, правильності ведення бухгалтерського обліку, достовірності фінансової звітності, у разі виявлення за результатами моніторингу фінансової звітності ризикових операцій;

- аналіз системи внутрішнього фінансового контролю, зокрема визначення ефективності його організації;

- підготовку керівництву бюджетної установи пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень, виявлених за результатами попередніх етапів;

- надання висновку про рівень достовірності фінансової звітності бюджетної установи, дотримання посадовими особами законодавства з фінансових питань і повноту врахування пропозицій у ході аудиту [14].

Водночас, Порядком не передбачено визначення ефективності використання державних і комунальних активів. Однак за Концепцією розвитку державного фінансового контролю, державний внутрішній аудит, застосовується при здійсненні попереднього державного внутрішнього фінансового контролю. Пріоритетним методичним прийомом при цьому визнається моніторинг, вводиться необхідність оцінки ризикових операцій, а також акцентується увага на співвідношенні між дієвістю аудиту та рівнем витрат на його здійснення. Метою аудиту є надання рекомендацій з удосконалення діяльності органу державного сектору, підвищення ефективності процесів управління, що сприяє досягненню мети органу державного управління [14]. Отже, в Концепції зроблено наголос на проведенні державного внутрішнього аудиту щодо ефективності діяльності органів державного сектору.

До того ж останнім часом більшість науковців схиляються до думки, що державний фінансовий аудит повинен полягати ще й у перевірці та аналізі ефективності діяльності економічного суб'єкта, крім перевірки законності використання державних активів, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Так, фінансово-господарський аудит, дозволяє роботи висновки щодо ефективності рішень, прийнятих керівниками бюджетних установ під час виконання покладених на них завдань і функцій, які спрямовані, перш за все, не

тільки на раціональне та цілеспрямоване використання бюджетних коштів, а й на ефективне їх витрачання.

В системі державного фінансового контролю можна відокремити аудит звітності, аудит відповідності та аудит ефективності. Так, здійснюючи аудит звітності, орган державного фінансового контролю повинен надати підтвердження парламенту і суспільству про те, що виконавча влада належно здійснює ведення рахунків і облік документації при використанні бюджетних коштів і надає достовірну фінансову інформацію про виконання бюджету.

Аудит відповідності – це аналіз фінансової діяльності суб'єкта відомчої структури витрат бюджету щодо виконання поточного бюджету з метою визначення його відповідності вимогам законодавчих та інших нормативно-правових актів.

Аудит ефективності – це оцінка ефективності управління фінансовими потоками і державною власністю, ефективністю податкового адміністрування, а також оцінка ефективності і результативності фінансово-господарської діяльності розпорядників бюджетних коштів.

Об'єктом державного фінансового аудиту є не тільки фінансові кошти і майно держави, їх облік і обіг, а й експертиза проектів нормативно-правових актів, експертиза фінансових та інших результатів, досягнутих під час виконання бюджету, а також оцінка прогнозів і напрямів розвитку як певних галузей економіки і регіонів, так і країни загалом [49]. Таким чином, при проведенні державного фінансового аудиту необхідно досліджувати ефективність діяльності економічної системи.

З метою вдосконалення і розвитку державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів державного бюджету та їх використанням, контролюючим органам слід здійснювати поступовий перехід від повноти ревізій фінансово-господарської діяльності до аудиту виконання основних показників (ефективності діяльності) бюджетних установ, управління державним майном завдяки відбору до перевірки цільових бюджетних програм або тематичних перевірок, а не об'єктів; розроблення програм перевірки з акцентом на аналізі досягнень поставленої мети, тобто здійснення оцінки ефективності запровадження і виконання бюджетної програми (аудит ефективності); вибір і запровадження переліків показників досягнутих результатів діяльності тих чи тих секторів. Отже, крім аудиту ефективності бюджетних програм має здійснюватися ще й аудит ефективності діяльності бюджетних установ.

Слід також відзначити, що основним міжнародним документом в сфері контролю державних фінансів є Лімська декларація про керівні принципи фінансового контролю, яка була прийнята у жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) [111]. Стандартами Міжнародної організації вищих аудиторів (INTOSAI) передбачено, що проведення повного обсягу державного аудиту з метою забезпечення належного використання державних ресурсів здійснюється двома видами контролю: фінансовий аудит та аудит адміністративної діяльності [111].

Фінансовий аудит передбачає дослідження фінансових документів і рахунків підконтрольного суб'єкта з метою виявлення відповідності виконання фінансово-господарських операцій визначеним цілям і бюджету, правильності відображення їх в обліку і звітності, перевірку дотримання чинних правил і норм. Фінансовий аудит полягає у: контролі законності і своєчасності операцій, відповідності їх параметрів встановленим нормам і правилам та оцінки реальності боргів і зобов'язань; контролі правильності оплати та достовірності відображення в обліку результатів операцій; оцінки системи дій, спрямованих на забезпечення збереження (економії) ресурсів.

Щодо аудиту адміністративної діяльності, то під час його проведення вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень з метою досягнення визначених цілей. Одним із елементів аудиту адміністративної діяльності є аудит ефективності використання ресурсів – форма контролю якості управлінських рішень на предмет економічності та ефективності використання трудових, фінансових і матеріальних ресурсів [49].

Отже, можна визначити державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ як вид державного фінансового аудиту, який полягає у запобіганні фінансових порушень, перевірці й аналізі ефективності використання активів, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, забезпеченні дієвого функціонування системи внутрішнього контролю. З огляду на вищевказане, можна підсумувати, що державний фінансовий аудит має спільні риси з незалежним аудитом, але, поряд з цим, є доволі багато факторів, які істотно відрізняють ці види аудиту.

Таким чином, аудит займає досить вагоме місце у системі державного фінансового контролю і є однією з основних форм даного виду контролю.

Перші кроки у розвитку державного аудиту в Україні вже зроблені як з боку Рахункової палати України, так і Державної фінансової інспекції України. Є підготовлені та затверджені відповідні постанови та розпорядження і відбувається їх реалізація на практиці. Однак законодавча обмеженість реалізацією цими інституціями функцій державного фінансового контролю та звужений підхід до розуміння фінансового контролю стримують розвиток аудиту ефективності та його виділення в окремий вид аудиторської діяльності.

Отже, провівши дослідження теоретико-методичних засад організації фінансового контролю в Україні, можна зробити наступні висновки:

1) існує різне трактування поняття «фінансовий контроль», зокрема як комплексної категорії, в якій поєднуються два його види: державний і недержавний. Існування багатьох визначень фінансового контролю можна пояснити загальною методологічною основою визначення понять, що застосовуються в будь-якій сфері знань;

2) вивченню державного фінансового контролю приділяли увагу досить велика кількість науковців, але не зважаючи на таку численність досліджень на сьогоднішній день ця галузь залишається найбільш спірною та невизначеною. Згідно з проведеними дослідженнями, було розроблено визначення поняття «державний фінансовий контроль», яке повністю розкриває змістовне

навантаження даної категорії. Що ж стосується класифікації, то в процесі дослідження було виявлено, що не існує чіткої класифікації. Така ситуація виникла у зв'язку з недостатньою розробкою загальнотеоретичних питань фінансового контролю взагалі і державного фінансового контролю зокрема;

3) під методом контролю необхідно розуміти сукупність способів і прийомів, спрямованих на отримання необхідної інформації для потреб її користувачів та для здійснення контрольних функцій. Слід зазначити, що аналіз методів фінансового контролю ґрунтується на досягненнях як фінансового права, так і деяких суміжних наук (статистики, бухгалтерського обліку, логіки);

4) упродовж усього існування незалежної України було прийнято низку нормативно-правових документів, що регламентують порядок здійснення фінансового контролю;

5) державний фінансовий контроль здійснюють органи держави, наділені компетенцією, уповноважені на провадження контрольних дій. У той же час у державі утворилася низка розрізнених контролюючих органів, які не є самостійними, не пов'язані між собою узгодженою нормативно-правовою базою, не мають єдиної інформаційно-комунікаційної інфраструктури, а їхні дії недостатньо скоординовані. Все це негативно впливає на результативність фінансового контролю, основними званнями якого є попередження та припинення фінансових правопорушень і, відповідно, підвищення економіки країни;

6) на сучасному етапі в Україні недооцінюють роль державного фінансового контролю в забезпеченні фінансової дисципліни у державі. Такий стан призводить до значних фінансових порушень, які мають тенденцію до зростання протягом останніх років, що спричинено рядом проблем дотримання бюджетної дисципліни, серед яких – недосконалість законодавства, дублювання контрольних функцій органами управління, відсутність незалежного контролю та інші. Наявність значних обсягів фінансових порушень визначає потребу в підвищенні ролі державного фінансового контролю на сучасному етапі розвитку економіки України.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЦІЛЬОВИХ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

- 2.1. Поняття та сутність аудиту цільових бюджетних програм**
- 2.2. Правові засади запровадження аудиту цільових бюджетних програм в Україні**
- 2.3. Необхідність проведення аудиту цільових бюджетних програм**

2.1. Поняття та сутність аудиту цільових бюджетних програм

Ефективне використання бюджетних коштів – це одна з найважливіших проблем багатьох країн світу. Особливо актуальна ця проблема для України, яка здійснює свою бюджетну політику в умовах обмежених бюджетних ресурсів. Враховуючи це, основним завданням для органів державного фінансового контролю є визначення пріоритетів при розподілі фінансових ресурсів, джерел їх фінансування і забезпечення контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів.

Для успішного виконання цих завдань більшість розвинутих країн вже давно застосовує програмно-цільовий метод формування бюджету. Програмно-цільовий метод спрямований на визначення головних цілей держави, складання програм для їх досягнення, забезпечення цих програм фінансовими ресурсами, оцінку ефективності використання бюджетних коштів у процесі виконання завдань програм. Програмно-цільовий метод передбачає, що:

- всі витрати бюджету повинні затверджуватися у вигляді програм;
- кожна програма повинна мати свого виконавця;
- програма повинна мати цілі і кількісне вимірювання [43, с. 34].

У Бюджетному Кодексі України визначено, що: «бюджетна програма – сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій» [2]. Таке ж визначення цьому терміну дано в Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі [19].

Основна особливість програмного бюджетування полягає в тому, що строго контролюється не виконання видатків, а досягнення результатів програми. Визначивши програму розпорядник коштів планує свою бюджетну програму, видаткова частина якої може бути прогнозована у проекті бюджету на наступний рік чи на стратегічну перспективу.

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.

На відміну від державних цільових програм, формування бюджетних програм здійснюється не тільки за умови існування проблеми та не завжди залежить від відповідності мети програми пріоритетним напрямкам державної політики [76, с. 71].

Т.І. Єфименко, І.Б. Стефанюк та Н.І.Рубан визначають, що бюджетна програма є формою реалізації програмно-цільового методу в бюджетному процесі, метою застосування якого є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів і результатами їх використання [47, с. 67].

Бюджетна програма спрямована на:

- чітке визначення цілей і завдань, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти;
- встановлення джерел фінансування заходів, направлених на досягнення даних цілей і термінів їх виконання;
- забезпечення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу щодо досягнення поставлених цілей і виконання завдань;
- чітке розмежування відповідальності за використання бюджетних коштів.

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

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 [69, с. 34].

Процес розроблення, затвердження та виконання цільових бюджетних програм складається з таких організаційних стадій (рис. 2.1):

1. Розроблення (формування) програм – це розробка, аналіз і відбір програм, які необхідно реалізувати головним розпорядникам бюджетних коштів для досягнення цілей, визначених на етапі стратегічного планування в програмних і прогностичних документах. На цьому етапі головні розпорядники бюджетних коштів разом з галузевими управліннями Міністерства фінансів розробляють програми, які вони повинні реалізувати відповідно до програмних і прогностичних документів уряду, визначають чіткі цілі, конкретні завдання та строки щодо їх реалізації (однорічні або багаторічні програми). Тобто кожне міністерство, інший центральний орган виконавчої влади повинні мати проект чіткого плану своєї діяльності на короткостроковий (1 рік) та середньостроковий (від 3 до 5 років) періоди, який складається з окремих програм.

2. Формування завдань і заходів за цільовою бюджетною програмою – визначається характеристика послуг, що надаються; опис цілей і завдань програми та підпрограм і їх відповідність стратегічному розвитку держави чи

відповідної адміністративно-територіальної одиниці; визначення обсягу фінансових ресурсів на виконання програми та підпрограм; показники оцінки виконання програми та підпрограм; план видатків на середньострокову перспективу. Слід зазначити, що цільові бюджетні програми на відповідний рік складаються головними розпорядниками бюджетних коштів відповідно до пріоритетних стратегічних цілей розвитку держави та регіонів. Кожна цільова бюджетна програма повинна мати свою назву, що є конкретною, неповторюваною, зрозумілою та лаконічною.

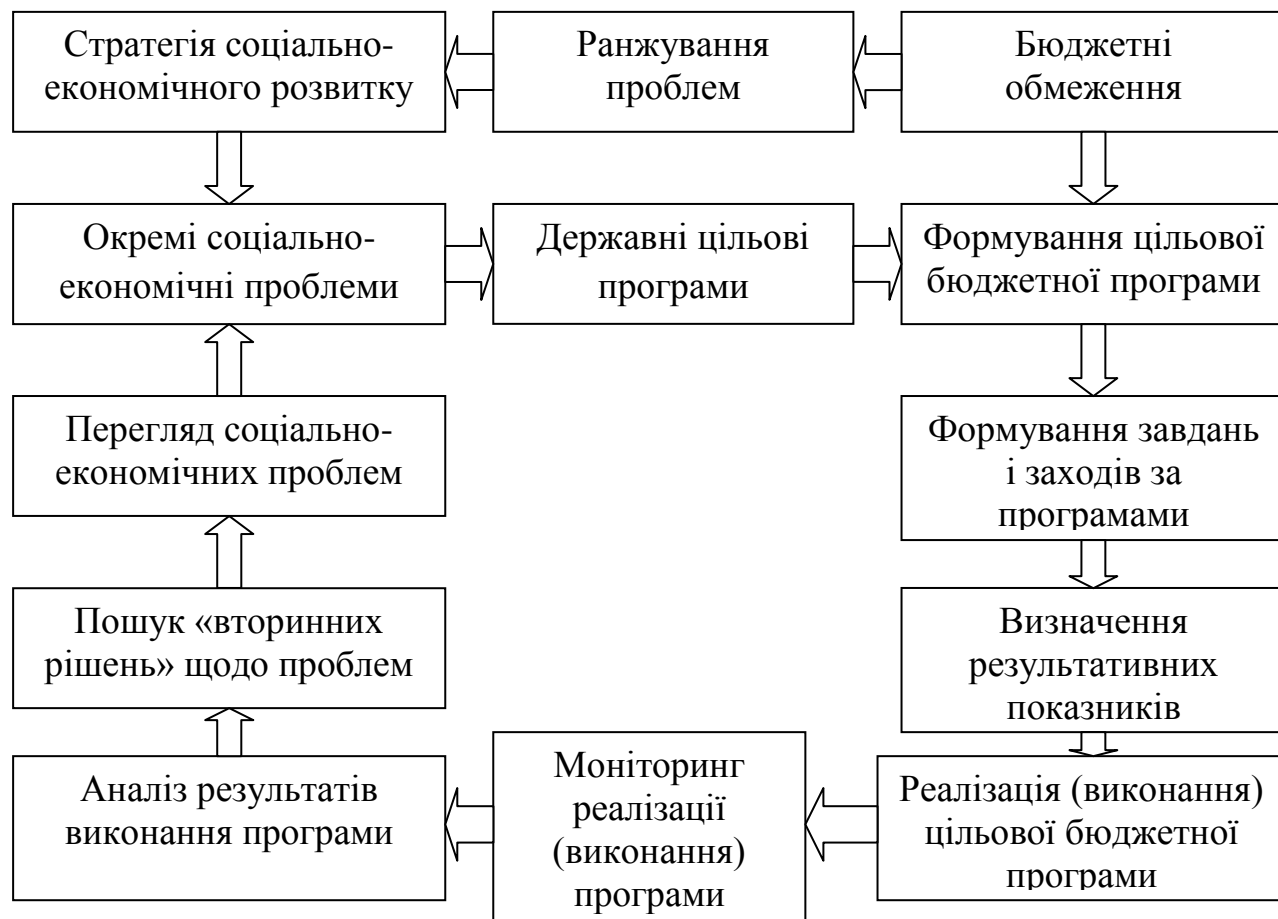


Рис. 2.1. Схема формування і реалізації цільової бюджетної програми [84, с. 36]

Структура цільової бюджетної програми впливає із процесу формування бюджету за програмно-цільовим методом, що починається з визначення головної мети діяльності та структури відповідного розпорядника бюджетних коштів. Головний розпорядник бюджетних коштів розробляє та протягом 45 днів з дня набрання чинності законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) затверджує спільно з Міністерством фінансів України (місцевим фінансовим органом) паспорт бюджетної програми.

3. Складання бюджету – це визначення та аналіз ресурсів, необхідних для реалізації програми і відповідно досягнення поставлених цілей, та оцінка очікуваних результатів. На цьому етапі головний розпорядник на підставі плану

своєї діяльності на коротко- та середньостроковий періоди більш чітко розподіляє людські, матеріальні та інші ресурси, необхідні для виконання певної бюджетної програми, обраховує їх вартісну оцінку, і приводить у відповідність до ресурсів бюджету. У результаті подається бюджетний запит Міністерству фінансів для включення відповідної програми до бюджету. При цьому обсяг видатків на відповідну бюджетну програму визначається, виходячи з результатів роботи головного розпорядника у минулих та поточному роках, оцінки плану його діяльності на коротко- та середньостроковий періоди щодо відповідності програмним і прогнозним документам уряду, очікуваних результатів реалізації програми на плановий та наступні роки, та граничного обсягу видатків головного розпорядника, доведеного Мінфіном.

4. Визначення результативних показників - включає визначення переліку результативних показників щодо кожної цільової бюджетної програми і розробляється головними розпорядниками бюджетних коштів згідно з нормативно-правовим актом Міністерства фінансів України. Застосування результативних показників дає змогу чітко показати ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів та витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів. Для більшої ефективності оцінки виконання програми слід використовувати показники виконання кожного з поставлених завдань окремо, а не показники виконання програми в цілому. За допомогою показників результативності можна простежити ефективність витрачання бюджетних коштів та якість послуг, що надаються населенню. При розробці системи оцінки виконання програми слід урахувувати досвід роботи тієї чи іншої галузі, щоб об'єктивно визначити доцільність використання таких показників виконання для оцінки програми. метою оцінки виконання програм і для отримання якомога більшого обсягу інформації щодо завдань програми, результатів, які очікується отримати, та коштів, які на це завдання планується витратити, використовується ряд показників результативності, а саме: показники затрат, продукту, показники ефективності та показники якості [19].

Оцінка результативності програм є інструментом управління, який дає можливість здійснити оцінку ефективності використання головним розпорядником коштів на виконання бюджетної програми для досягнення її мети та завдань. Показники виконання програм повинні не суперечити один одному.

5. Реалізація (виконання) цільової бюджетної програми – відбувається здійснення заходів і завдань органами державної влади, а також виконавцями, передбаченими програмою.

Серед учасників створення та впровадження бюджетної програми можна виділити:

- державний орган – замовник програми;

- головний розробник;
- державні органи – виконавці;
- підприємства – виконавці.

Державний орган – замовник цільової бюджетної програми – це орган законодавчої, виконавчої чи представницької влади, який бере участь у всіх етапах створення програми: визначає цілі програми; формує завдання для розробки програми; визначає головного розробника програми; затверджує програму та забезпечує контроль за її виконанням.

Головний розробник – організація, яка розробляє проект програми, координує дії виконавців програми, контролює виконання й коригування заходів виконання програми. Ці функції може виконувати орган управління програмою, якщо він існує. Головним розробником може бути колектив фахівців із державних службовців, науковців, провідних спеціалістів у різних галузях економіки.

Державний орган – виконавець – це орган державної виконавчої влади, що відповідає за виконання заходів програми та укладає контракти з підприємствами-виконавцями завдань програми.

Підприємство – виконавець цільової комплексної (бюджетної) програми – це підприємство, установа чи організація, яка виконує конкретні завдання програми, виробляючи відповідну продукцію, виконуючи роботи чи надаючи відповідні послуги.

6. Моніторинг реалізації (виконання) цільової бюджетної програми – передбачає аналіз і контроль за реалізацією заходів, що визначені бюджетною програмою, оцінку економічної ефективності від використання бюджетних коштів на реалізацію бюджетної програми й досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у ході виконання бюджетної програми і на цій основі розробку пропозицій щодо підвищення раціональності розподілу бюджетних коштів.

7. Аналіз результативності бюджетної програми передбачає порівняння фактичних показників виконання програм із запланованими (показники затрат, продукту, ефективності та якості). Важливим є також порівняння із відповідними показниками попередніх періодів, подібними програмами в інших міністерствах, встановленими стандартами і нормами [107, с. 43].

Модель комплексного аудиту цільових бюджетних програм відображено на рисунку 2.2.



Рис. 2.2. Модель комплексного аудиту цільових бюджетних програм [107]

На сьогодні єдиною формою аудиту адміністративної діяльності, що проводиться в Україні, є аудит ефективності виконання бюджетних програм, на

підставі внесених змін до Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [8]. У Методичних рекомендаціях щодо проведення Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами аудиту ефективності виконання бюджетної програми визначено, що аудит ефективності – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм [23].

Об'єктами аудиту ефективності є бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

Метою аудиту ефективності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Основними завданнями аудиту ефективності є:

1. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування.

2. Виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми.

3. Визначення ступеню впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників.

4. Підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення [56, с. 77].

Здійснюючи аудит ефективності, аудитори вибирають та застосовують прийоми і процедури, які відповідають конкретним обставинам. Ці прийоми та процедури повинні дозволяти отримувати достатні, дійсні та необхідні докази, які вмотивовано підкріплюють або спростовують їхні точки зору та висновки, зокрема:

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності;

- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;

- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

- порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;

- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);

- одержання інформації від юридичних осіб [42, с. 36].

Важливою структурною складовою аудиту цільових бюджетних програм є його принципи (рис. 2.3). Принципи становлять основу не лише теоретичних досліджень, а й виступають базою для практичних досліджень у сфері здійснення аудиту ефективності [43, с. 114].



Рис. 2.3. Принципи аудиту цільових бюджетних програм [68, с. 152]

При проведенні аудиту ефективності, як правило, розглядають такі важливі питання: склад показників ефективності та надійність систем отримання інформації для їх формування; рівень та якість бюджетних послуг, а також їх оцінка на основі опитувань користувачів цих послуг; вплив на навколишнє середовище результатів реалізації програм та діяльність

організацій, органів, підрозділів. Аудит ефективності покликаний поліпшити якісні характеристики процесу функціонування державного та муніципального секторів економіки і, як форма фінансового контролю, спрямований на створення механізмів оцінки результативності управління фінансовими потоками в економіці громадського сектору [68, с. 152].

Економічна сутність аудиту цільової бюджетної програми полягає в необхідності впровадження адекватних методів контролю системи видатків бюджету у формі бюджетної програми. Бюджетна програма – це динамічна система і її змінює результат аудиту як зовнішній фактор. Аудит бюджетних програм є незалежним критичним поглядом на виконання бюджетної програми (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Місце аудиту цільових бюджетних програм у системі бюджетного фінансування [70, с. 152]

Вважаємо некоректним визначати об'єктом контролю видатки бюджетів, витрачання яких в сучасних умовах набуло формату цільових бюджетних програм, адже контролюється не стільки економія та цільове призначення видатків, скільки результати їх реалізації, результат програми. Вважаємо, що об'єктом аудиту є кількісні та якісні показники, які характеризують виконання бюджетної програми та рівень задоволення проблемної ситуації.

Вивчення зарубіжного досвіду доводить, що виконавча і законодавча гілки влади потребують інформації, яка має допомогти виявити причини невдалої реалізації цільових бюджетних програм та прийняти рішення для

виправлення невдач. Державні органи повинні нести відповідальність за ефективне втілення програми [70, с. 84]. Проведений аналіз міжнародної практики свідчить, що аудит виконання цільових бюджетних програм, як правило реалізується на всіх рівнях державного та місцевого управління. Оцінку виконання програм у відповідних формах здійснюють як вищі органи державного аудиту (рахункові палати, національні управління аудиту), так і уповноважені органи державного контролю в системі виконавчої влади. У деяких країнах міністерства фінансів не лише відіграють головну роль у підготовці проектів бюджетів та розподілі бюджетних коштів, а й реалізують функцію подальшого бюджетного контролю через централізовані ревізійні органи (Генеральна інспекція фінансів Франції, Відомство фінансового контролю Швейцарії, Служба Генерального контролера департаменту і рахівництва Індії, Головне управління фінансового контролю Міністерства фінансів Болгарії).

Звітність виконавців програм передбачає публічний нагляд за їх діяльністю в рамках програм. Погляди аудиторів можуть вступати в протиріччя з тим, як звітують ті, хто відповідає за виконання програми.

Необхідність практичного здійснення аудиту цільових бюджетних програм обумовила утворення відокремлених підрозділів у діючих органах державного фінансового контролю чи створення нових контролюючих органів, повноваження яких полягають в оцінюванні цільових бюджетних програм, стеженні за їх втіленням та перевірці ефективності їх виконання [70, с. 153].

2.2. Правові засади запровадження аудиту цільових бюджетних програм в Україні

Передумовою належного розвитку суспільства є формування ефективної державної політики, яка передбачає обґрунтовану постановку цілей розвитку, дисципліноване, контрольоване виконання намічених завдань і прийнятих рішень та використання монетарних механізмів регулювання.

В умовах обмеженості фінансових ресурсів, які держава здатна спрямувати на економічне зростання, особливої актуальності набувають питання вдосконалення програмно-цільового методу щодо посилення важелів бюджетної політики як інструмента підвищення ефективності використання бюджетних коштів. Питання ефективності використання бюджетних коштів та відповідної правової регламентації реалізації цільових бюджетних програм є дуже актуальним в процесі розвитку економіки України. Адже об'єктивна обмеженість фінансових ресурсів не завжди дозволяє в повному обсязі профінансувати всі видатки держави та органів місцевого самоврядування.

Законодавчою базою для проведення державного фінансового контролю за реалізацією в Україні цільових бюджетних програм є, перш за все, Бюджетний Кодекс [2], Закони України «Про Рахункову палату» [9] та «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [8], Указ Президента України «Про Положення про Державну фінансову інспекцію

України» [13], інші законодавчі та нормативно-правові акти, які деталізують бюджетні процедури, функції та повноваження учасників бюджетного процесу і контролюючих органів. Саме на забезпечення ефективності виконання цільових бюджетних програм була спрямована схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 року Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі [19]. Крім того, правову основу системи цільових бюджетних програм складають Бюджетний Кодекс України [2], Закон України «Про державний бюджет на 2015 рік» [6], Накази Міністерства Фінансів України від 29.12.2002 № 1098 «Про паспорти бюджетних програм» [20] та «Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі» від 24.11.2010 № 1455 [21].

В останні роки завдяки проведенню реформи бюджетного процесу була заявлена необхідність переходу до моделі бюджетування, орієнтованого на результат. Підтвердженням стало прийняття Верховною Радою України та введенням у дію з 01.01.2011 р. нового Бюджетного кодексу.

Відмінності між прийнятим Бюджетним кодексом і попереднім полягають у тому, що окрім змін термінів, наведених у ст. 2 Кодексу, як у назві, так в їх суті, він містить процедури складання, розгляду, затвердження, виконання бюджетів, звітування про їх виконання та контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а також питання відповідальності за порушення бюджетного законодавства, а головне згідно ст. 20, конкретизовано засади застосування програмно-цільового методу, зокрема складання прогнозу бюджету на наступні за плановим два бюджетних періоди [2]. Механізм складання прогнозу та оцінки ефективності цільових бюджетних програм як однієї зі складових програмно-цільового методу, пов'язаний із розширенням напрямів реалізації висновків за наслідками такої оцінки, у тому числі контролюючими органами щодо врахування таких висновків при формуванні проекту Державного бюджету на наступні бюджетні періоди. Бюджетним кодексом також передбачено внесення змін до бюджетних призначень поточного бюджетного періоду, а також зупинення реалізації відповідних бюджетних програм, що вимагатиме розробки механізму такого зупинення та внесення змін до нормативних документів, які регулюють проведення фінансового контролю за виконанням таких програм, у частині прийняття заходів за його результатами. Реалізація стратегічних цілей й завдань, досягнення очікуваних соціально-економічних результатів в діяльності державних органів здійснюється за допомогою мобілізації ресурсів через відповідні бюджетні програми. Згідно ст. 20 на всіх стадіях бюджетного процесу його учасники в межах своїх повноважень здійснюють оцінку ефективності цільових бюджетних програм, що передбачає заходи з моніторингу, аналізу та контролю за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів. Як бачимо, суть цільових бюджетних програм, орієнтованих на результат складається в суміщенні акцентів бюджетного процесу від «управління бюджетними ресурсами (витратами)» на «управління

результатами» шляхом підвищення відповідальності й розширення самостійності учасників бюджетного процесу й головних розпорядників бюджетних коштів.

На виконання положень розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 року за № 538-р у бюджетному процесі розпочато застосування програмно-цільового методу з метою встановлення прямого зв'язку між обсягами виділених бюджетних коштів і результатами їх використання. На підставі ґрунтовного аналізу ключових положень урядової директиви можна стверджувати, що за умови успішної реалізації названого методу в практиці бюджетного процесу здійсняться довгосподівані зміни в ідеології сучасної бюджетної політики України.

Зокрема, очікувалося, що завдяки застосуванню нового підходу до формування і виконання бюджетів буде забезпечено прозорість бюджетного процесу, інакше кажучи, будуть чітко визначені цілі та завдання, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти.

Впровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі має на меті підсилити відповідальність головних розпорядників бюджетних коштів за дотримання відповідності цільових бюджетних програм законодавчо визначеній меті їх діяльності, а також за фінансове забезпечення цільових бюджетних програм та результати їх виконання. Більш того, якщо слідувати за відповідними положеннями розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 року за № 538-р, то критичній оцінці повинна підлягати діяльність усіх учасників бюджетного процесу на предмет досягнення поставлених цілей і виконання завдань, а також має здійснюватися ґрунтовний аналіз причин неефективного виконання цільових бюджетних програм.

На підставі аналізу відповідних положень урядової директиви від 14 вересня 2002 року за № 538-р можна стверджувати про чинність сьогодні практики середньострокового бюджетного планування, застосування якої обумовлено впровадженням програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Характерно, що середньострокове бюджетне планування передбачає визначення головними розпорядниками бюджетних коштів на підставі Програми діяльності Кабінету Міністрів України плану своєї діяльності на середньостроковий період і необхідного обсягу бюджетних коштів для досягнення у середньостроковій перспективі поставлених цілей.

Отже, застосування програмно-цільового методу в практиці бюджетного процесу передбачає формування бюджетів у розрізі бюджетних програм. Таким чином, у кожній бюджетній програмі мають бути зазначені мета, тобто «законодавчо визначені основні цілі», а також завдання або «конкретні цілі», яких потрібно досягти в результаті її виконання [19].

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 29 грудня 2002 року за № 1098 контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, а також аналіз виконання бюджетних програм здійснюються Державною фінансовою інспекцією України на підставі їх паспортів, тобто «документів, які містять повну інформацію про бюджетну програму». Доречно

значити, що розробка паспорта бюджетної програми покладається на головного розпорядника бюджетних коштів, який є відповідальним за його затвердження спільно з Міністерством фінансів України у місячний термін з дня набрання чинності закону про державний бюджет [20]. Характерно, що здійснення видатків на основі бюджетних програм передбачає визначення їх конкретних відповідальних виконавців. Названі учасники бюджетних правовідносин забезпечують виконання однієї чи кількох бюджетних програм, а також на них покладається відповідальність за одержані результативні показники своєї діяльності. Згідно положень Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, схваленої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 року за № 538-р, відповідальних виконавців бюджетних програм як юридичних осіб, які мають окремий рахунок та бухгалтерський баланс, визначають головні розпорядники бюджетних коштів за письмовим погодженням з Міністерством фінансів України на стадії складання проекту державного бюджету [19].

Згідно положень наказу Міністерства фінансів України від 14 грудня 2001 року за № 574 статусом відповідальних виконавців бюджетних програм володіють розпорядники бюджетних коштів різних категорій. Зокрема, на нього претендують головні розпорядники, апарат яких забезпечує виконання бюджетних програм, а також розпорядники коштів державного бюджету нижчого рівня та одержувачі бюджетних коштів, які відповідальні за виконання бюджетних програм у системі головного розпорядника [21].

Доречно відзначити, що на виконання положень згаданого вище наказу Міністерства фінансів України від 14 грудня 2001 року за № 574, статус відповідальних виконавців бюджетних програм вимагає, щоб їх функції, реалізація яких відбувається через здійснювані ними заходи на стадіях складання, затвердження та виконання бюджету, були чітко розмежовані з повноваженнями головних розпорядників бюджетних коштів.

З набранням чинності Закону України «Про державні цільові програми» від 18 березня 2004 року за № 1621-IV розробка бюджетних програм почала здійснюватися на основі державних цільових програм, що свідчить про наявність взаємозв'язку між ними. Відповідно до ст. 4 державні цільові програми мають власне місце у системі програмних документів економічного і соціального розвитку України. Як аргумент, в Законі визначено, що заходи, завдання і показники державних цільових програм включаються до відповідних розділів Державної програми економічного та соціального розвитку України, чинність якої розрахована на один рік, а також враховуються під час складання проекту державного бюджету на наступний бюджетний рік [7].

Отже, підсумовуючи проведений вище ґрунтовний аналіз потрібних положень Законів України [6-11], розпоряджень Уряду [18, 19] та Наказів Міністерства фінансів України [20, 21], доречно констатувати, що досліджені закони і документи нормативно-правового змісту, які регламентують діяльність сфери бюджетних правовідносин, в цілому формують ґрунт для здійснення прогресивних трансформацій в ідеології бюджетного контролю. На

підтвердження зазначеному, прийняття законодавчих актів і нормативно-правових документів у логічній послідовності спонукало до затвердження постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року за № 1017 Порядку проведення органами Державної фінансової інспекції України аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

Так, водночас із набранням чинності цього урядового документу фахівці з контрольно-ревізійної роботи розпочали активно застосовувати у своєму лексиконі новоутворене поняття «аудит ефективності». Під ним розуміється «форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей і встановлення факторів, які цьому перешкоджають» [14].

Характерно, що аудит ефективності націлений на розроблення обґрунтованих пропозицій з приводу підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Для досягнення окресленої вище мети на новоутворену «форму контролю» покладається виконання громіздких завдань, зміст яких зводиться до порівняння звітних результативних показників виконання цільової бюджетної програми з заданими параметрами, виявлення упущень та недоліків, що стоять на перешкоді виконанню цільової бюджетної програми, і, насамкінець, визначення рівня впливу останніх на ефективність виконання цільової бюджетної програми.

Принцип ефективності використання бюджетних коштів, закріплений у ст. 7, передбачає досягнення запланованих цілей та максимальних результатів при залученні мінімального обсягу бюджетних коштів. Внутрішній контроль, згідно зі ст. 22 здійснюють головні розпорядники, аналізуючи ефективність використання бюджетних коштів розпорядниками нижчого рівня. Відповідальність за заходи, спрямовані на проведення зовнішнього контролю, покладені на Рахункову палату України (ст.110) та Державну фінансову інспекцію України з контролю (ст.113). Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 29 грудня 2002 року за № 1098 контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів, а також аналіз виконання бюджетних програм здійснюються Державною фінансовою інспекцією України на підставі їх паспортів, тобто «документів, які містять повну інформацію про бюджетну програму». Доречно зазначити, що розробка паспорта бюджетної програми покладається на головного розпорядника бюджетних коштів, який є відповідальним за його затвердження спільно з Міністерством фінансів України у місячний термін з дня набрання чинності закону про державний бюджет [20].

Відповідно до ст.2 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [8] державний фінансовий аудит розглядається як різновид державного фінансового контролю, його сутність полягає у перевірці та аналізі ефективного використання державних чи комунальних коштів, а також майна та інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» [14] та п.1.2.1 Методичних рекомендацій щодо проведення Державною фінансовою інспекцією аудиту ефективності виконання бюджетної програми від 15.12.2005р. № 444 [23], аудит ефективності – це форма контролю спрямована на своєчасне виявлення відхилень від поставлених завдань, обґрунтованих методів усунення їх негативного впливу, визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації цілей та виявлення чинників, які йому перешкоджають.

Таким чином, 2004 рік доречно вважати роком започаткування ідейних змін у практиці здійснення бюджетного контролю, проте Державна фінансова інспекція України розпочала реалізацію положень ст. 113 Бюджетного кодексу України, відповідно до якої Державна фінансова інспекція України наділена правами на проведення контролю не тільки за цільовим, а й за ефективним використанням коштів державного і місцевих бюджетів [80, с. 129].

2.3. Необхідність проведення аудиту цільових бюджетних програм

Ефективне використання бюджетних коштів залишається однією з важливих проблем виконання бюджету у більшості країн світу. Особливо актуальна ця проблема для України, яка здійснює бюджетну політику в умовах обмежених бюджетних ресурсів. З огляду на це, першочерговим завданням є реформування існуючої системи фінансового державного контролю як засобу підвищення ефективності державного управління.

Перехід організацій бюджетного процесу України на принципи результативності потребують від контролюючих органів створення адекватних механізмів фінансового контролю, які б дозволяли визначити ступінь досягнення запланованих соціально-економічних результатів і тим самим давати оцінки ефективності використання державних ресурсів органами виконавчої влади. Такий механізм містить аудит цільових бюджетних програм, який широко застосовується в зарубіжних країнах протягом останніх десятиліть як один з видів державного фінансового контролю.

Впровадження аудиту цільових бюджетних програм в діяльність контролюючих органів наповнить якісно новим змістом систему державного фінансового контролю України. Результати такого аудиту повинні зробити діяльність виконавчої влади по використанню державних ресурсів більш відкритою та прозорою для суспільства та давати інформацію громадянам про те, як держава досягає поставлених цілей та вирішує економічні проблеми [92, с. 27].

Слід зазначити, що до сьогоднішнього часу в Україні аудиту цільових бюджетних програм не приділяли належної уваги. Ідеологія стратегії утвердження України як демократичної, високорозвиненої, соціально-

орієнтованої держави зумовлює необхідність створення дієвих фінансово-економічних механізмів підпорядкування загальносуспільних зусиль реалізації означеної стратегії. Ключовою ланкою у цьому є фінансова система з її можливостями й спроможністю впливати на утворення, розподіл та перерозподіл бюджетних коштів.

«Ефективність» є лише одним з результативних показників, які якісно та кількісно характеризують виконання цільової бюджетної програми і підтверджуються статистичною, бухгалтерською і іншою звітністю і дозволяють дати оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми. Тобто за допомогою аудиту цільових бюджетних програм, поряд із заснуванням інших результативних показників, можна визначити ефективність використання бюджетних коштів, ефективність виконання програми та найефективніші бюджетні програми. Тому усі учасники бюджетного процесу мають прагнути досягнення запланованих цілей при залученні мінімально обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів.

Можна виділити декілька основних причин, які привели до виникнення та розвитку аудиту цільових бюджетних програм як різновиду державного фінансового контролю.

По-перше, найбільш загальною з них є те, в процесі розвитку суспільства закономірно відбувалися якісні зміни в його соціально-економічній, політичній, інституційній і інших сферах. Ці процеси прямо або побічно зробили вплив на формування системи державного фінансового контролю, виділення з неї незалежних органів фінансового контролю і підвищення їх ролі в управлінні державними фінансами.

У зарубіжних країнах сформувалася розвинена і достатньо ефективна система державного фінансового контролю, що складається із зовнішнього контролю, здійснюваного, в основному, незалежними і підзвітними лише парламентам своїх країн органами фінансового контролю, і внутрішнього контролю, що діє в рамках виконавчої влади через систему казначейства, а також різних органів контролю міністерств і відомств.

Між найвищими органами фінансового контролю і структурами внутрішнього контролю склався певний функціональний «розподіл праці». Якщо найвищий орган фінансового контролю, як правило, концентрує свою контрольну діяльність головним чином на фінансовому аудиті річних звітів міністерств і відомств, а також уряду про виконання бюджету, то структури внутрішнього контролю проводять перевірки рахунків і правильності ведення фінансової звітності всередині міністерств і відомств.

При цьому найвищі органи фінансового контролю виконують провідну роль по відношенню до структур внутрішнього контролю. В процесі проведення фінансових перевірок вони оцінюють надійність контрольної-ревізійної діяльності останніх і, залежно від рівня її якості, відповідним чином використовують одержані результати при організації своєї роботи з контролю виконання бюджету.

Таким чином, система державного фінансового контролю, що діє, позбавляє найвищі органи фінансового контролю від необхідності проведення детальних перевірок рахунків і фінансової звітності безпосередніх одержувачів бюджетних коштів. Спираючись на результати роботи органів внутрішнього контролю, вони мають можливість здійснювати не тільки фінансовий аудит, але і перевірки ефективності використання державних коштів.

По-друге, в розвинених зарубіжних країнах сформувалися і, в основному, реалізуються загальноприйняті принципи і правові основи підготовки проекту державного бюджету, його виконання, а також фінансової звітності. Результатом цього є зростання ступеня прозорості і публічності бюджетного процесу, що, до певної міри, гарантує попередження різного роду зловживань і порушень при витрачанні бюджетних коштів.

Одночасно найвищі контрольні органи зарубіжних країн накопичили великий практичний досвід проведення фінансового аудиту. Створені і діють такі механізми контролю виконання державного бюджету, які забезпечують достатньо високий ступінь вірогідності виявлення і можливості припинення порушень при використанні державних коштів.

Результати діяльності найвищих органів фінансового контролю розвинених країн показують, що відбувається не тільки скорочення кількості виявлених ними порушень, але й істотна зміна їх структури.

Зменшується частка фактів незаконного і нецільового витрачання бюджетних коштів, при цьому часто в результаті перевірок виконання бюджету виявляються лише арифметичні помилки, неточності, недотримання формальностей при складанні фінансової звітності і тому подібне. Тим самим у органів фінансового контролю поступово стали з'являтися можливості для вивільнення частини ресурсів, які можна було направити на впровадження аудиту ефективності в практику контрольної діяльності.

І, нарешті, по-третє, розвиток аудиту цільових бюджетних програм пов'язаний з проблемою відносин між парламентами і органами фінансового контролю. У більшості розвинених країн останні підзвітні парламентам чи ж є частиною законодавчої гілки влади, тому парламент виконує значну роль в діяльності органу фінансового контролю, виступаючи, зокрема, єдиним «споживачем» його продукції – звітів про результати фінансових перевірок.

Здавалося, у такому разі парламент повинен бути зацікавлений в результатах фінансового аудиту, які використовуються, наприклад, при обговоренні звітів уряду про виконання бюджету і, взагалі, є одними з інструментів його дії на виконавчу владу. Так дійсно було на перших етапах становлення і розвитку незалежних органів державного фінансового контролю.

Проте поступово проблеми фінансового аудиту за своїм змістом перестали представляти безпосередній інтерес для законодавців, оскільки, як наголошувалося вище, в результаті перевірок стало виявлятися все менше серйозних фактів у використанні бюджетних коштів виконавчою владою. Тому необхідність викликати і підсилити інтерес парламенту до контрольної-ревізійної діяльності органів державного фінансового контролю також є однією

з причин появи аудиту цільових бюджетних програм як нового виду контролю виконання державного бюджету.

В даний час аудит цільових бюджетних програм, будучи відносно новим видом державного фінансового контролю, активно використовується зарубіжними найвищими органами фінансового контролю в їх діяльності по контролю виконання державного бюджету.

За допомогою аудиту цільових бюджетних програм здійснюється зовнішній державний контроль управління державними фінансами, за підсумками якого дається незалежна оцінка результатів діяльності виконавчої влади щодо досягнення поставлених цілей і завдань і, відповідно, робляться висновки про ступінь ефективності використання державних коштів, що витрачаються на це.

Світовий досвід свідчить, що аудит цільових бюджетних програм істотно впливає на якість ухвалення і виконання органами виконавчої влади рішень, що стосуються бюджетно-фінансової сфери, а також сприяє підвищенню відповідальності, прозорості і підзвітності в їх діяльності [94, с. 86-90].

Проблеми ефективності витрачання державних коштів і здійснення зовнішнього державного фінансового контролю діяльності виконавчої влади щодо їх ефективного використання досить актуальні і для України.

Адже сьогодні від рівня ефективності виконання ухвалюваних законодавчою і виконавчою владою рішень, пов'язаних з витрачанням бюджетних коштів і використанням державної власності, залежить ступінь досягнення поставлених цілей соціально-економічного розвитку країни. Тому в країні повинен бути незалежний зовнішній державний контроль діяльності виконавчої влади по управлінню державними коштами, за наслідками якого давалися б оцінки ефективності їх використання при виконанні бюджетів різних рівнів.

В даний час зовнішній державний контроль виконання бюджетів, здійснюваний Рахунковою палатою та Державною фінансовою інспекцією України, проводиться, в основному, у вигляді перевірок законності і цільового використання бюджетних коштів. Не дивлячись на те, що одним із завдань Рахункової палати і більшості контрольно-ревізійних органів є визначення ефективності витрачання державних коштів, в їх практичній діяльності аудит цільових бюджетних програм як самостійний вид контролю виконання бюджетів України, відповідний світовому досвіду, поки що не проводиться.

Це пов'язано з тим, що в нашій країні дотепер законодавчо не встановлена і не сформована система державного фінансового контролю, що розмежовує зовнішній і внутрішній контроль та чітко визначає функції і повноваження відповідних органів, які його здійснюють. Система формування і виконання бюджетів України, обліку і звітності, що діє, носить в основному витратний характер, вона слабо орієнтована на підвищення ефективності державних витрат. Крім того, потрібне формування відповідної законодавчої і методологічної бази для впровадження аудиту цільових бюджетних програм в діяльність Державної фінансової інспекції України.

Таким чином, для того, щоб аудит цільових бюджетних програм став повнокровним і дієвим видом державного фінансового контролю в Україні, необхідне вирішення цілого ряду інституційних, правових і методологічних проблем.

Отже, підсумовуючи вищевказане, зазначимо наступне, що велике значення в умовах обмеженості бюджетних ресурсів має не лише обсяг видатків з бюджету, але й оптимальність їх структури та ефективність управління ними. Україна потребує докорінної зміни ідеології щодо фінансування гарантованих державою суспільству послуг за рахунок бюджетних коштів, оскільки ефективність витрачання бюджетних в Україні є низькою, а методи, що використовують під час планування бюджету, є застарілими та неефективними. Забезпечення сучасного рівня розвитку України передбачає застосування сучасних технологій управління державними фінансами, зокрема програмно-цільового методу планування бюджетів.

Бюджетна програма – це комплекс взаємопов'язаних заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, виконання якої пропонується і здійснюється розпорядником бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій. Основою для формування бюджетної програми є її паспорт (документ, в якому міститься основна інформація щодо цієї програми).

Бюджетна програма повинна мати чіткі критерії та показники виконання, які підлягають вимірюванню. Для цього передусім необхідно розробити державні стандарти надання послуг за рахунок бюджету, що відображають якісні і кількісні характеристики послуг.

Саме аудит ефективності розглядає ефективність, законність і результативність виконання бюджетних програм. Аудит цільових бюджетних програм або ефективності – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Об'єктами аудиту ефективності є бюджетні кошти, що спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту.

Метою аудиту ефективності є здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави.

Основними завданнями аудиту ефективності є:

1. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм шляхом порівняння звітних даних щодо виконання програми (виконання результативних показників) із заданими параметрами, у т.ч. зазначеними в паспорті бюджетної програми, порівняння рівня досягнутих показників з рівнем їх фінансування.

2. Виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми.

3. Визначення ступеню впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників.

4. Підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення.

Законодавчою базою для проведення державного фінансового контролю за реалізацією в Україні цільових бюджетних програм є, перш за все, Бюджетний Кодекс України, Закони України «Про Рахункову палату» та «Про Державну контрольно-ревізійну службу», інші законодавчі та нормативно-правові акти, які деталізують бюджетні процедури, функції та повноваження учасників бюджетного процесу і контролюючих органів. Саме на забезпечення ефективності виконання цільових бюджетних програм була спрямована схвалена Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 року Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Крім того, правову основу системи цільових бюджетних програм складають Бюджетний Кодекс України, Закон України «Про державний бюджет на 2012 рік», Накази Міністерства Фінансів України від 29.12.2002 № 1098 «Про паспорти бюджетних програм» та «Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі» від 24.11.2010 № 1455.

Необхідність впровадження аудиту цільових бюджетних програм в систему державного фінансового контролю України обумовлена рядом чинників:

1) на даному етапі розвитку країни в умовах достатньо обмежених фінансових ресурсів держави підвищення ефективності використання державних коштів виступає значним ресурсом для вирішення наявних соціально-економічних проблем. При цьому аудит цільових бюджетних програм дає можливість не тільки оцінити ступінь ефективності використання засобів, але і, що найбільш важливо, визначити необхідні заходи по її підвищенню.

2) це пов'язано із завданням прискорення економічного зростання і забезпечення на його основі якісно нового соціально-економічного рівня життя суспільства. Оскільки бюджет є найважливішим інструментом реалізації соціально-економічної політики держави, то для виконання даного завдання потрібно, перш за все, значно підвищити ефективність системи фінансового управління. Але остання не може бути ефективною без адекватної їй системи державного фінансового контролю, яка повинна включати разом з фінансовим аудитом і аудит цільових бюджетних програм.

Безумовно, фінансовий аудит робить вплив на ефективність фінансового управління, забезпечуючи використання бюджетних коштів в точній відповідності з показниками, встановленими законом, і їх цільовим призначенням. Проте даний вид бюджетного контролю має достатньо вузькі рамки такого впливу і є необхідним, але пасивною умовою реалізації поставлених цілей і завдань економічної політики держави. В той же час фінансовий контроль результативності використання бюджетних коштів у вигляді аудиту цільових бюджетних програм має широке поле для застосування і є активним чинником підвищення ефективності фінансового управління, сприяючим рішенню загальнодержавних завдань.

3) впровадження аудиту цільових бюджетних програм в систему державного фінансового контролю України має велике значення для суспільства, оскільки його результати дозволяють громадянам:

- зрозуміти, які цілі соціально-економічного розвитку висуває як пріоритетні для країни Уряд України, а для регіонів – адміністрації відповідних суб'єктів України;

- зробити діяльність виконавчої влади по управлінню бюджетом відкритішою і прозорішою для них;

- бачити, в якому ступені виконавча влада досягає поставлених цілей соціально-економічного розвитку країни і регіонів;

- знати, наскільки результати використання державних коштів забезпечують задоволення потреб різних груп населення.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ ДЕРЖАВНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНСПЕКЦІЇ УКРАЇНИ ТА ЇЇ ТЕРИТОРІАЛЬНИХ ОРГАНІВ

- 3.1. Загальна характеристика Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів
- 3.2. Аналіз роботи Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів
- 3.3. Методичні підходи до оцінки ефективності державного контролю і заходи щодо його підвищення

3.1. Загальна характеристика Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів

Державна фінансова інспекція України (далі – Держфінінспекція України) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через Міністра фінансів України, входить до системи органів виконавчої влади і забезпечує реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю [13].

Держфінінспекція України здійснює свої повноваження безпосередньо та через територіальні органи в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі, районах, містах або міжрайонні, об'єднані в районах та містах територіальні органи, головних інспекторів у районах та містах (рис. 3.1).

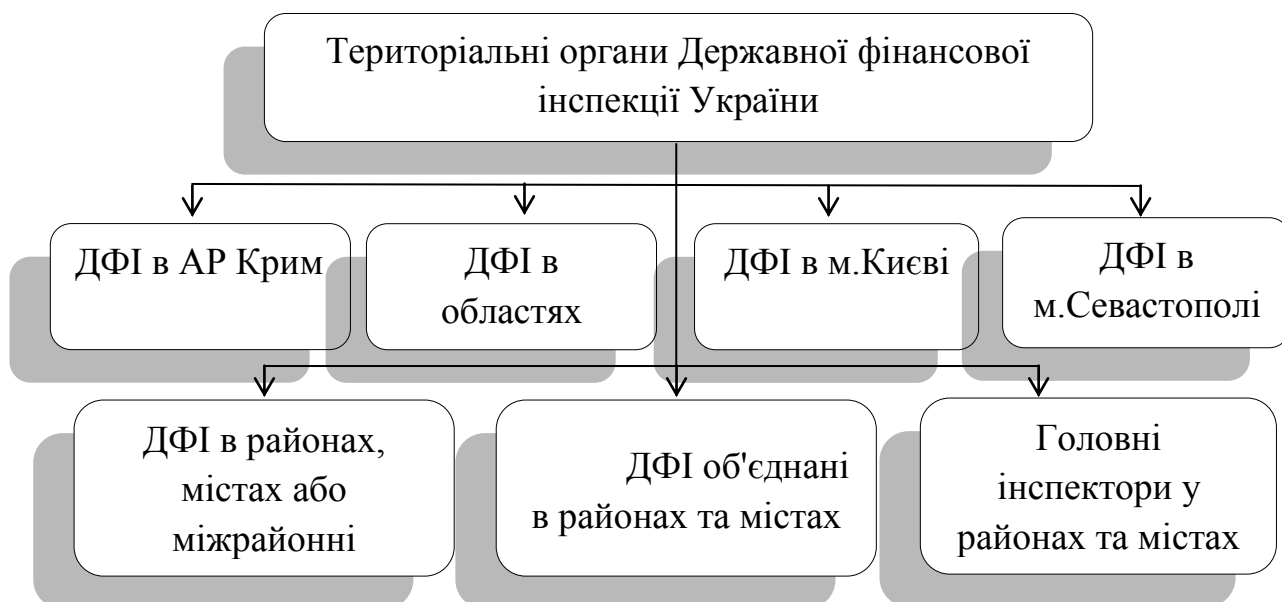


Рис. 3.1. Територіальні органи Державної фінансової інспекції України [13]

Структура апарату Держфінінспекції України затверджується Головою Держфінінспекції України за погодженням із Міністром фінансів України (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Організаційна структура Держфінінспекції України [117]

№ п/п	Найменування структурної одиниці Держфінінспекції України
	КЕРІВНИЦТВО
	Голова Держфінінспекції України
	Перший заступник Голови Держфінінспекції
	Заступник Голови Держфінінспекції
1	01 – ДЕПАРТАМЕНТ АДМІНІСТРАТИВНО-ГОСПОДАРСЬКОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
2	02 – ДЕПАРТАМЕНТ ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ РОБОТИ
3	03 – ДЕПАРТАМЕНТ ІНСПЕКТУВАННЯ У СФЕРІ ОСВІТИ І НАУКИ
4	04 – ДЕПАРТАМЕНТ ІНСПЕКТУВАННЯ У СОЦІАЛЬНІЙ СФЕРІ ТА КУЛЬТУРИ
5	05 – ДЕПАРТАМЕНТ ІНСПЕКТУВАННЯ У СФЕРІ МАТЕРІАЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА ТА ФІНАНСОВИХ ПОСЛУГ
6	06 – ДЕПАРТАМЕНТ ІНСПЕКТУВАННЯ У СФЕРІ ПОСЛУГ
7	07 – ДЕПАРТАМЕНТ ІНСПЕКТУВАННЯ В АГРОПРОМИСЛОВОМУ КОМПЛЕКСІ ТА СФЕРІ ВИКОРИСТАННЯ ПРИРОДНИХ РЕСУРСІВ
8	08 – ДЕПАРТАМЕНТ ІНСПЕКТУВАННЯ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАДИ
9	09 – УПРАВЛІННЯ КАДРІВ
10	10 – РЕЖИМНО-СЕКРЕТНИЙ СЕКТОР
11	11 – УПРАВЛІННЯ ПЛАНУВАННЯ, БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ
12	14 – УПРАВЛІННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ
13	16 – УПРАВЛІННЯ ВЗАЄМОДІЇ ЗІ ЗМІ, ЗВ'ЯЗКІВ ІЗ ГРОМАДСЬКІСТЮ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ КЕРІВНИЦТВА
14	17 – ДЕПАРТАМЕНТ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ ТА ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ
15	19 – СЕКТОР КОНТРОЛЮ ВИКОНАВСЬКОЇ ДИСЦИПЛІНИ
16	21 – УПРАВЛІННЯ ГАРМОНІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ВНУТРІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ
17	24 – УПРАВЛІННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
18	25 – ДЕПАРТАМЕНТ ПРАВОВОЇ РОБОТИ
19	31 – ВІДДІЛ МОНІТОРИНГУ РИЗИКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ДЕРЖАВНИХ ЗАКУПІВЕЛЬ
20	32 – ДЕПАРТАМЕНТ ОПЕРАЦІЙНОГО АУДИТУ

21	33 – головний спеціаліст-юрисконсульт з питань запобігання та протидії корупції
----	---

Джерело: Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України [117].

Розгалужена організаційна структура Держфінінспекції України дозволяє охоплювати діяльність всіх підконтрольних установ та організацій.

Держфінінспекцію України очолює Голова, якого призначає на посаду за поданням Прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозицій Міністра, та звільняє з посади Президент України. Голова Держфінінспекції України має двох заступників, у тому числі одного першого. Першого заступника, заступника Голови Держфінінспекції України призначає на посади Президент України за поданням Прем'єр-міністра України, внесеним на підставі пропозицій Голови Держфінінспекції України, погоджених із Міністром. Першого заступника, заступника Голови Держфінінспекції України звільняє з посад Президент України. Основними завданнями Держфінінспекції України є реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю, а також внесення пропозицій щодо її формування.

Держфінінспекція України відповідно до покладених на неї завдань:

1) здійснює державний фінансовий контроль за:

- використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно (далі – підконтрольні установи), за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів;

- дотриманням законодавства про державні закупівлі;

- діяльністю суб'єктів господарської діяльності незалежно від форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, за рішенням суду, винесеним на підставі подання прокурора або слідчого для забезпечення розслідування кримінальної справи;

2) здійснює контроль за:

- виконанням функцій з управління об'єктами державної власності;
- цільовим використанням коштів державного і місцевих бюджетів;
- цільовим використанням і своєчасним поверненням кредитів (позик), одержаних під державні (місцеві) гарантії;
- складанням бюджетної звітності, паспортів бюджетних програм та звітів про їх виконання (у разі застосування програмно-цільового методу у

бюджетному процесі), кошторисів та інших документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету;

- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у розпорядників бюджетних коштів;

- усуненням виявлених недоліків і порушень;

3) забезпечує участь представників Держфінінспекції України в ревізійних комісіях господарських організацій, у яких корпоративні права держави перевищують 50 відсотків статутного капіталу;

4) вживає в установленому порядку заходів до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства та притягнення до відповідальності винних осіб, а саме:

- вимагає від керівників та інших службових осіб підконтрольних установ усунення виявлених порушень законодавства;

- звертається до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог до усунення виявлених під час здійснення державного фінансового контролю порушень законодавства з питань збереження і використання активів;

- проводить аналіз стану додержання фінансової дисципліни та про його результати повідомляє органи виконавчої влади, інші державні органи та органи місцевого самоврядування;

- готує і подає до відповідних державних органів пропозиції щодо усунення та запобігання причинам і умовам, які призвели до допущення недоліків і порушень;

- здійснює контроль за виконанням вимог і пропозицій, поданих Держфінінспекцією України та її територіальними органами міністерствам, іншим центральним органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування за результатами державного фінансового контролю, та інформує про це Кабінет Міністрів України і Мінфін України;

- застосовує заходи впливу за порушення бюджетного законодавства, накладає стягнення, санкції до осіб, винних у порушенні законодавства;

- передає правоохоронним органам матеріали ревізій у разі встановлення порушень законодавства, що передбачають кримінальну відповідальність або містять ознаки корупційних діянь; інформує правоохоронні органи про факти інших виявлених порушень законодавства;

5) подає щомісяця Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України та Мінфіну України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства;

6) забезпечує погодження призначення на посади та звільнення з посад керівників контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів;

7) координує діяльність, погоджує плани внутрішньої роботи контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та здійснює оцінку фахового рівня працівників таких підрозділів;

8) здійснює контроль за проведенням внутрішньої контрольно-ревізійної роботи у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

9) отримує та аналізує звітність про роботу контрольно-ревізійних підрозділів у структурі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;

10) розглядає листи, заяви і скарги громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань, вживає згідно із законодавством відповідних заходів для їх усунення;

11) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції Держфінінспекції, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру;

12) здійснює інші повноваження, визначені законами України та покладені на неї Президентом України.

Держфінінспекція України з метою організації своєї діяльності:

1) забезпечує в межах повноважень здійснення заходів щодо запобігання корупції і контроль за їх здійсненням в апараті Держфінінспекції України, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління;

2) здійснює в установленому порядку добір кадрів в апарат Держфінінспекції України та на керівні посади в її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління, формує в установленому порядку кадровий резерв на відповідні посади, організовує роботу з підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації державних службовців та працівників апарату Держфінінспекції України та її територіальних органів;

3) контролює діяльність територіальних органів Держфінінспекції України;

4) організовує планово-фінансову роботу в апараті Держфінінспекції України, її територіальних органах, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління, здійснює контроль за використанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечує організацію та вдосконалення бухгалтерського обліку;

5) організовує розгляд звернень громадян з питань, пов'язаних із діяльністю Держфінінспекції України, її територіальних органів, підприємств, установ, організацій, що належать до сфери її управління;

6) забезпечує у межах своїх повноважень виконання завдань мобілізаційної підготовки та мобілізаційної готовності держави;

7) організовує ведення діловодства та архіву в апараті Держфінінспекції України відповідно до встановлених правил;

8) забезпечує в межах своїх повноважень реалізацію державної політики стосовно державної таємниці, здійснення контролю за її збереженням у

Держфінінспекції України, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери її управління.

Держфінінспекція України для виконання покладених на неї завдань має право в установленому порядку:

1) залучати до виконання окремих робіт, участі у вивченні окремих питань учених і фахівців, у тому числі на договірній основі, працівників центральних та місцевих органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ та організацій, зокрема для проведення контрольних замірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків у виробництво сировини і матеріалів, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;

2) одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб - підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на Держфінінспекцію України та її територіальні органи завдань;

3) скликати наради, створювати комісії та робочі групи;

4) користуватися відповідними інформаційними базами даних державних органів, державними, в тому числі урядовими, системами зв'язку і комунікацій, мережами спеціального зв'язку та іншими технічними засобами;

5) здійснювати державний фінансовий контроль шляхом проведення:

– інспектування у формі планових та позапланових ревізій певного комплексу чи окремих питань фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій, визначених у підпункті 1 пункту 4 цього Положення;

– державного фінансового аудиту;

– перевірки державних закупівель;

6) перевіряти в ході державного фінансового контролю грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси та інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур закупівель, проводити перевірку фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);

7) безперешкодного доступу в ході державного фінансового контролю на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, що контролюються;

8) вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків, у разі відмови в її проведенні звертатися до суду щодо спонукання до проведення інвентаризації, а до ухвалення відповідного рішення судом опечатувати в установленому порядку каси, касові приміщення, склади та архіви;

9) одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході здійснення державного фінансового контролю;

10) вилучати під час проведення ревізії у підприємств, установ та організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення, а на підставі рішення суду вилучати до закінчення ревізії оригінали зазначених документів;

11) одержувати від Національного банку України і його установ, інших банків та кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що контролюються, а від інших підприємств та організацій, у тому числі недержавної форми власності, що мали правові відносини із зазначеними об'єктами, – довідки і копії документів про операції і розрахунки з підприємствами, установами та організаціями;

12) звертатися в установленому порядку за наявності відповідних міжнародних договорів до контролюючих чи правоохоронних органів інших держав за додатковою інформацією про порушення фінансової дисципліни на підприємствах, в установах та організаціях;

13) проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється;

14) ініціювати проведення перевірок робочими групами центральних органів виконавчої влади;

15) пред'являти керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства;

16) зупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування, зупиняти операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, а також застосовувати та ініціювати застосування відповідно до закону інших заходів впливу у разі виявлення порушень законодавства;

17) вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені під час проведення ревізій приховані, занижені валютні та інші платежі, порушувати перед відповідними державними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування у разі, коли отримані підприємствами, установами та організаціями кошти і позички використовуються з порушенням законодавства;

18) порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства, у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства;

19) накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, адміністративні стягнення;

20) порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях;

21) при виявленні збитків, завданих державі чи об'єкту контролю, визначати їх розмір згідно з методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Державна фінансова інспекція у Львівській області ввела в дію нову структуру територіальних структурних підрозділів, і на сьогодні включає 6 об'єднаних державних фінансових інспекцій: Дрогобицьку, Жидачівську, Львівську, Пустомитівську, Старосамбірську, Червоноградську та 2 міжрайонні державні фінансові інспекції – Жовківську і Золочівську.

До кожної з державних фінансових інспекцій входять сектори інспектування:

– до Дрогобицької об'єднаної ДФІ – сектори у м.Дрогобичі та Дрогобицькому районі, у м.Бориславі та у м.Трускавці;

– до Жидачівської об'єднаної ДФІ – сектори у Стрийському районі, мм.Моршині і Стрию та у Сколівському районі;

– до Львівської об'єднаної ДФІ – сектори у м.Львові, Городоцькому і Яворівському районах;

– до Пустомитівської об'єднаної ДФІ – сектори у Миколаївському районі і м.Новому Роздолі та Мостиському районі;

– до Старосамбірської об'єднаної ДФІ – сектори у м.Самборі і Самбірському районі та у Турківському районі;

– до Червоноградської об'єднаної ДФІ – сектори у Сокальському та Радехівському районах;

– до Жовківської міжрайонної ДФІ – сектор у Кам'янка-Бузькому районі;

– до Золочівської міжрайонної ДФІ – сектори у Бродовському, Буському та Перемишлянському районах.

Львівська об'єднана державна фінансова інспекція відповідно до Положення про Львівську об'єднану державну інспекцію, затвердженого Наказом ДФІ у Львівській області від 04.01.2012 р. № 4, є структурним підрозділом ДФІ у Львівській області [22].

Основним завданням Львівської об'єднаної державної фінансової інспекції є реалізація повноважень Державної фінансової інспекції у Львівській області на території відповідних адміністративно-територіальних одиниць.

3.2. Аналіз роботи Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів

З метою виконання завдань, покладених на Державну фінансову інспекцію України, її органи в межах своїх повноважень здійснювали контроль

за використання коштів державного та місцевих бюджетів, станом збереження державних та комунальних ресурсів у різних сферах діяльності держави.

Діяльність Держфінінспекції України у 2013 році, як і в минулі роки, була спрямована на забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі.

В рамках виконання визначеного Главою держави загального курсу на дерегуляцію та зменшення тиску на суб'єктів господарювання, а також з урахуванням положень Програми реформ щодо зменшення частоти здійснення заходів державного контролю, їх проведення на підставі критеріїв оцінювання ступеня ризику, Держфінінспекція здійснювала роботу в частині зменшення кількості контрольних заходів з одночасним підвищенням їх ефективності, зокрема, шляхом зосередження уваги на об'єктах зі значними фінансовими ресурсами та високим ступенем ризику допущення порушень.

Результатом реалізації органами Держфінінспекції окреслених реформ стало зменшення кількості перевірених об'єктів. Так, у 2013 році охоплено контрольними заходами майже 6 тисяч підприємств, установ і організацій (з них майже 3,9 тисячі бюджетних установ), що майже на 3 тис. менше ніж у 2012 році (рис.3.2).

Результативність контрольних заходів, проведених органами Держфінінспекції протягом 2011 - 2013 років

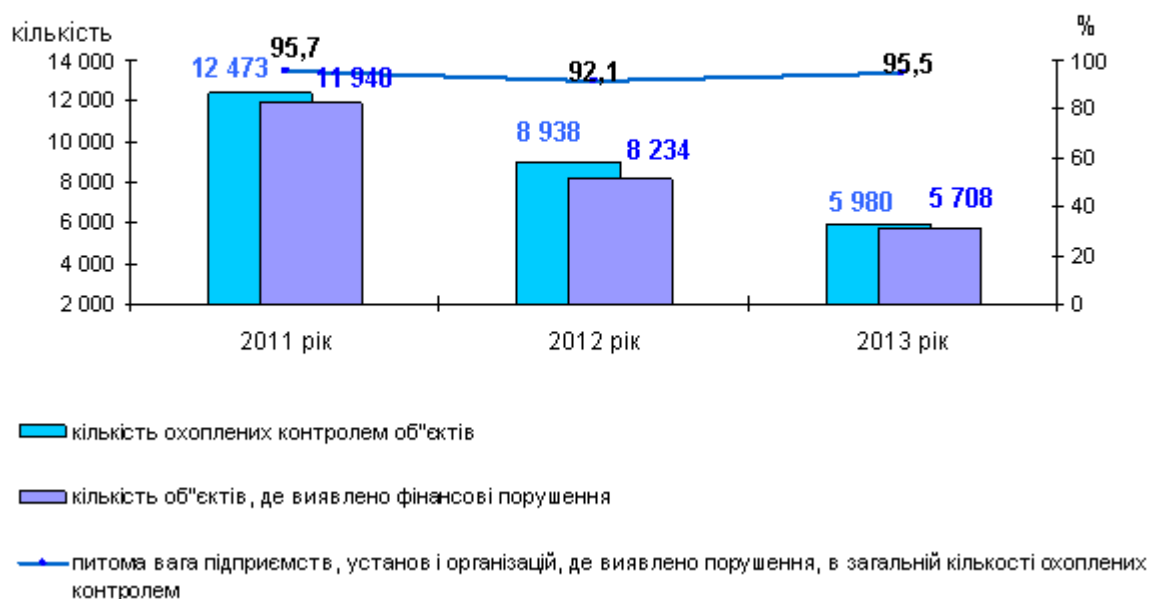


Рис.3.2. Результативність контрольних заходів, проведених органами ДФІ протягом 2011-2013 років

Джерело: Складено авторами за даними звітності Держфінінспекції за 2011 – 2013 роки [75]

Проведені Держфінінспекцією контрольні заходи засвідчили, що і надалі залишається розповсюдженою негативна практика незаконного використання державних ресурсів. Такі порушення фінансово-господарської дисципліни у 2013 році виявлено у майже у кожному з перевірених об'єктів контролю.

Водночас, слід наголосити, що попри зменшення кількості проведених контрольних заходів, інтенсивність та ефективність роботи фінансових інспекторів не зменшилась, а правильне визначення пріоритетів у діяльності обумовило концентрацію уваги на значних фінансових потоках та найбільш ризикових сферах.

Так, якщо у 2011 – 2012 роках органами Держфінінспекції щороку охоплювалось контролем близько 481 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів, то минулого року перевірено використання понад 672 млрд грн, або в 1,4 рази більше. В розрахунку ж на 1 перевірений об'єкт відповідний показник зріс майже утричі – з 38,6 млн грн у 2011 році до 112,4 млн грн у 2013 році (рис.3.3).

Охоплення контролем фінансових та матеріальних ресурсів у 2011 - 2013 роках

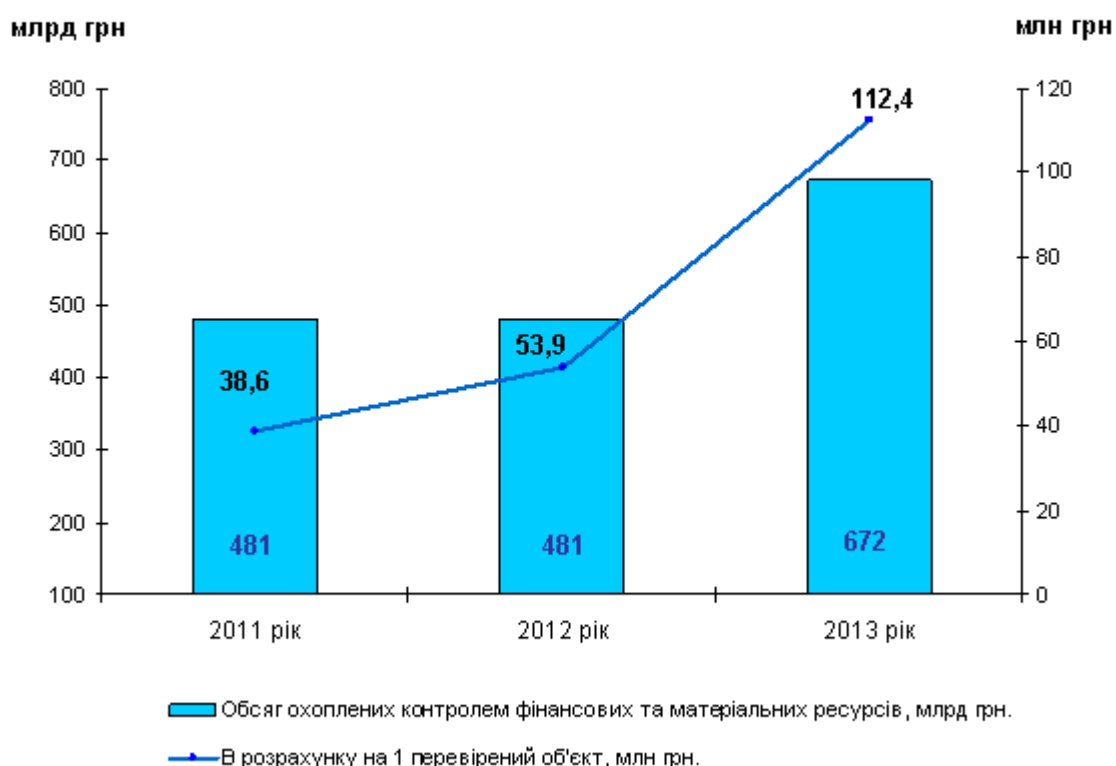


Рис.3.3. Охоплення контролем фінансових та матеріальних ресурсів у 2011-2013 роках

Джерело: Складено авторами за даними звітності Держфінінспекції за 2011 – 2013 роки [75].

Орієнтування фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер та фінансових потоків дозволило підвищити результативність контрольних заходів. Як наслідок, суми виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів у розрахунку на один перевірений об'єкт збільшилась: якщо у 2011 та 2012 роках вона становила понад 400 тис. грн, то у минулому році зросла майже до 617 тис. грн (рис. 3.4).



Рис.3.4. Обсяги порушень, що призвели до втрат, в розрахунку на 1 перевірений об'єкт у 2011-2013 роках

Джерело: Складено авторами за даними звітності Держфініспекції за 2009 – 2013 роки [75]

Загалом протягом 2013 року на 95,5 % перевірених об'єктів встановлено порушень, що призвели до втрат на загальну суму майже 3,7 млрд грн. Зокрема, внаслідок неправомірних дій окремих керівників, реалізації товарів, робіт, послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами усіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами втрачена можливість отримати належні їм доходи в сумі майже 1,3 млрд грн, у тому числі бюджетами – понад 453,1 млн гривень. На понад 5,4 тисячі підприємств, установ і організацій встановлено понад 2,4 млрд грн незаконних і не за цільовим призначенням проведених витрат та недостач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі понад 1,2 млрд грн бюджетних коштів. Співвідношення зазначених порушень наведено на рис. 3.5.



Рис.3.5. Структура порушень, що призвела до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлених органами ДФІ за 2013 рік

Джерело: Складено авторами за даними звітності Держфінінспекції за 2013 рік [75].

Найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів;
- зайве витрачання коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт, наданих послуг, придбаних товарів;
- зайве виділення бюджетних коштів особам, які не мали на це права, або внаслідок завищення відповідних розрахунків;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- недоотримання фінансових ресурсів внаслідок порушень при передачі майна в оренду (користування);
- недотримання законодавства під час проведення державних закупівель тощо.

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій.

У ході реалізації заходів щодо виконання законів про Державний бюджет встановлено фінансових порушень у використанні бюджетних коштів, що призвели до втрат, загалом на суму 1,7 млрд грн, з якої понад 737,8 млн грн (44 %) – кошти державного бюджету. Зокрема, незаконно витрачено бюджетні

кошти на загальну суму майже 1,1 млрд грн, з якої 628,1 млрд грн – кошти державного бюджету.

Протягом 2013 року за ініціативою регіональних органів Держфінінспекції місцевими органами прийнято 72 розпорядчих документи, з них:

- про стан фінансово-бюджетної дисципліни – 32;
- про результати окремих контрольних заходів та контролю окремої теми відповідно до плану роботи – 40.

У підготовлених і направлених проектах управлінських рішень надавалася принципова оцінка діям чи бездіяльності керівників об'єктів контролю, які допустили грубі порушення фінансово-бюджетної дисципліни або не забезпечили виконання у встановлені строки законних вимог органів державної фінансової інспекції, а також ініціювався розгляд питання щодо звільнення таких керівників з займаних посад (розірвання контракту) чи притягнення їх до дисциплінарної відповідальності.

Так, в інформаціях про стан фінансово-бюджетної дисципліни описано найбільш проблемні сфери, галузі, наведено приклади найбільш значних та поширених різновидів порушень в розрізі галузей, сфер діяльності, територій; результати ревізій окремих об'єктів контролю, якими виявлено найбільші суми порушень, що заслуговують особливої уваги зі сторони органів влади; основні фактори, що вплинули на допущення порушень.

За результатами ревізій виконання місцевих бюджетів та використання бюджетних коштів постійно направляються обласним державним адміністраціям інформації з проектами доручень, в яких описано наявність порушень, факти неефективного використання державних ресурсів та запропоновано конкретні доручення підрозділам органів влади щодо реалізації рекомендованого варіанту розв'язання проблеми зі встановленням термінів виконання.

Багато інформацій направляється за результатами фінансових аудитів виконання бюджетних програм та місцевих бюджетів.

Територіальні органи Держфінінспекції постійно здійснюють моніторинг стану її розгляду та реалізації наданих пропозицій органами влади.

Держфінінспекцією організовано систематичний контроль за усуненням виявлених контрольними заходами недоліків і порушень та повнотою виконання вимог органів Держфінінспекції.

Так, для належного реагування на факти порушень до правоохоронних органів у 2013 році передано понад 2,6 тисячі ревізійних матеріалів, що практично на рівні 2012 року, при тому що кількість контрольних заходів зменшилась. За результатами розгляду матеріалів контрольних заходів минулого року розпочато майже 2,7 тисячі досудових розслідувань та понад 1,1 тисячі досудових розслідувань розпочато за результатами участі працівників органів Держфінінспекції в якості залучених правоохоронними органами спеціалістів.

Слід відмітити, що поряд зі зростанням загальної кількості розпочатих досудових розслідувань, збільшився і їх відсоток до кількості переданих до правоохоронних органів матеріалів ревізій. Зокрема, відповідний показник з 2011 року зріс майже на 70 % (якщо у 2011 році він був лише 32 %, то у минулому році наблизився до 100 %) (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Динаміка досудових розслідувань, проведених ДФІ у 2011-2013 роках

Джерело: Складено авторами за даними звітності Держфінінспекції за 2011 – 2013 роки [75].

Крім того, суттєво покращено показники взаємодії з правоохоронними органами в частині забезпечення притягнення порушників до відповідальності за корупційні діяння: минулого року складено 445 протоколів про вчинення адміністративних корупційних правопорушень, що перевищує показники попередніх років (133 за 2011 рік та 368 за 2012 рік). Особливу увагу Держфінінспекція та її територіальні органи приділяють персональній відповідальності порушників фінансово-бюджетної дисципліни.

Щорічно збільшується кількість осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності: минулого року за порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності (за статтями 164-2, 166-6, 164-12 та 164-14 КУпАП) загалом притягнуто майже 23,4 тисячі посадових осіб на загальну суму адміністративних штрафів майже 6,5 млн грн. При цьому, якщо у 2011 році співвідношення кількості притягнутих до адміністративної

відповідальності осіб у розрахунку на 1 перевірений об'єкт становило 2,5, то вже у наступному 2012 році цей показник був 2,6, а за 2013 рік досяг 3,9.

Здійснюється активна робота щодо забезпечення звільнення посадових осіб, які допустили порушення. Зокрема, це питання порушується практично у всіх вимогах щодо усунення порушень. Це саме питання ініціюється в інформаціях, направлених органам управління та Уряду.

Загалом завдяки вжитим заходам за результатами контролю минулоріч звільнено із займаних посад майже 1,8 тисячі посадових осіб (у 2011 році – 146 осіб, у 2012 – 666 осіб).

Задля спонукання об'єктів контролю до виконання вимог щодо усунення виявлених порушень, органами Держфінінспекції подано до суду в інтересах держави майже 1,2 тисячі позовів на суму понад 1,2 млрд гривень.

Протягом 2013 року органами Держфінінспекції подано понад 8,4 тисячі висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій, що в розрахунку на об'єкт контролю, де виявлено фінансові порушення, становить 1,5 санкції. Це понад у півтора раза перевищує відповідні показники двох попередніх років (за 2011 і 2012 роки подано відповідно 10,3 тис. і 7,5 тис. висновків, або 0,9 в розрахунку на один об'єкт, де виявлено фінансові порушення).

В цілому ж минулого року за результатами контрольних заходів у 1081 випадку призупинено бюджетні асигнування, у 5869 – зупинено операції з бюджетними коштами, 990 розпорядникам зменшено бюджетні призначення на суму понад 74,7 млн гривень.

Для забезпечення належного реагування про результати ревізії, якими виявлено порушення законодавства, інформуються органи управління об'єкта контролю. Минулого року органами Держфінінспекції направлено майже 7,7 тисячі інформацій про результати контрольних заходів, за результатами розгляду яких прийнято понад 7,6 тисячі управлінських рішень.

Завдяки такому комплексу дій протягом минулого року Держфінінспекція України та її територіальні органи забезпечили відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 1,5 млрд грн. Зокрема, завдяки заходам, вжитим державними фінансовими інспекторами, до бюджетів, бюджетних установ і організацій та підприємств надійшло майже 390 млн грн, а також забезпечено відшкодування і поновлення незаконних, нецільових витрат та недостач ресурсів на загальну суму майже 1,1 млрд гривень.

Результати контрольних заходів оприлюднено у понад 25,2 тисячі статей, опублікованих у центральних та місцевих засобах масової інформації, виступах по телебаченню та у мережі радіомовлення.

У звітному році органами Держфінінспекції особливу увагу приділено контролю за ефективним використанням бюджетних ресурсів. За 2013 рік підрозділами Держфінінспекції проведено 119 аудитів виконання бюджетних програм та місцевих бюджетів. При проведенні аудиту ефективності зусилля аудиторів були спрямовані як на виявлення причин невиконання запланованих

показників, так і на пошук додаткових резервів, альтернативних джерел фінансування програм. Майже всі дослідження засвідчили наявність загальних негативних тенденцій у виконанні програм, що заважають досягненню запланованих цілей та отриманню громадянами якісних соціальних послуг у повному обсязі.

Упродовж звітнього року органи Держфінінспекції вживали заходи для забезпечення повного використання прав, наданих законодавством, положень Бюджетного Кодексу та Кодексу України „Про адміністративні правопорушення” щодо застосування фінансових санкцій, та накладення у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб підприємств, установ і організацій адміністративних стягнень.

За результатами проведених у 2013 році контрольних заходів органами Держфінінспекції відповідно до вимог бюджетного законодавства подано майже 8,4 тисячі пропозицій та висновків щодо застосування фінансових санкцій та нарахування платежів. При цьому, до порушників фінансово-бюджетної дисципліни застосовано фінансові санкції, а саме: у 1081 випадку призупинено бюджетні асигнування, у 5869 – зупинено операції з бюджетними коштами та 990 розпорядникам зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму понад 74,7 млн гривень.

Набутий досвід, підвищення кваліфікації державних інспекторів та працівників юридичних служб, удосконалення методології проведення контрольних заходів з року в рік сприяли активній роботі органів Держфінінспекції щодо запровадження принципу невідворотності відповідальності за допущені порушення. Динаміку зазначеної тенденції наведено на рис. 3.7.

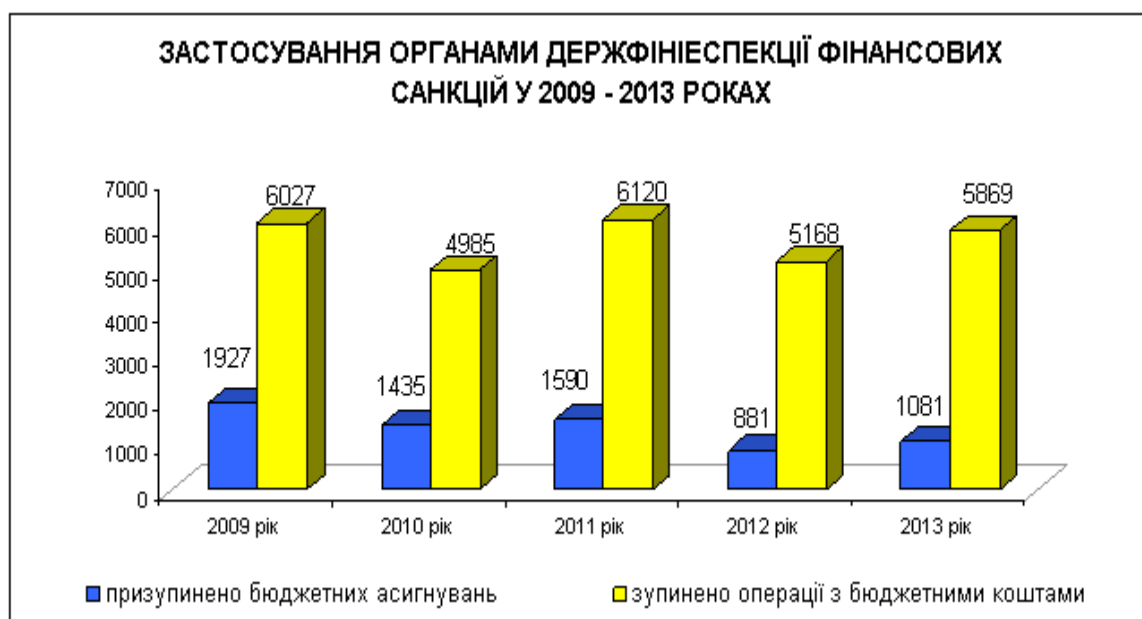


Рис. 3.7. Застосування органами ДФІ фінансових санкцій у 2009-2013 роках

Джерело: Складено авторами за даними звітності Держфінінспекції за 2009 – 2013 роки [75].

За результатами контрольних заходів органи Держфінінспекції в межах повноважень проводили роботу по притягненню до адміністративної відповідальності осіб, винних у вчиненні правопорушень.

Так, у звітному році складено майже 22,6 тисячі протоколів про адміністративне правопорушення за ст. 164-2 та 166-6 КУпАП; до суду направлено понад 1,2 тисячі протоколів про адміністративне порушення за порушення законодавства про бюджетну систему України (за ст. 164-12 КУпАП) та понад 1,5 тисячі протоколів про адміністративне порушення за порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти (за ст. 164-14 КУпАП). До адміністративної відповідальності протягом року притягнуто загалом 23,4 тисячі осіб.

На порушників законодавства з фінансових питань, про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти та про бюджетну систему України у 2013 році накладено адміністративних штрафів на загальну суму майже 6,5 млн грн, з яких фактично сплачено біля 5,1 млн гривень.

Упродовж 2013 року тривала робота Держфінінспекції з інформування вищих державних органів, центральних органів виконавчої влади, інших головних розпорядників бюджетних коштів про результати контрольних заходів з наданням пропозицій щодо усунення передумов порушень фінансово-бюджетної дисципліни та запобігання їм у подальшому, підвищенню ефективності правового забезпечення фінансово-бюджетної дисципліни.

Враховуючи, що забезпечення ефективного використання державних ресурсів, недопущення протиправних діянь у цій сфері є основною передумовою стабільного функціонування економіки, Держфінінспекцією проводилась ґрунтовна робота щодо вироблення пропозицій, спрямованих на усунення існуючих не врегульованих питань нормативного характеру, що спричиняють зловживання за операціями з державними ресурсами чи нераціональному їх використанню, блокування в законодавчому полі можливостей розкрадань та зловживань з державними коштами та майном.

Пропозиції стосовно вдосконалення чинного законодавства направлялись на адресу Уряду, міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, розпорядників бюджетних коштів.

Значна частина пропозицій нормативно-методологічного характеру враховано повністю або частково у прийнятих нормативно-правових актах, дорученнях Кабінету Міністрів, рішеннях керівників центральних органів виконавчої влади або їх колегіальних органів, головних розпорядників бюджетних коштів.

Удосконалення законодавства з питань формування та використання державних ресурсів, здійснення державою контрольних функцій за економічними процесами є одним із пріоритетних напрямів діяльності органів Держфінінспекції.

Протягом 2013 року для забезпечення прозорості у діяльності органів Держфінінспекції України, підвищення ефективності зворотного зв'язку з громадськістю та надання інформаційно-консультативної (правової) допомоги громадянам у Держфінінспекції України функціонував телефон довіри. На веб-сайті Держфінінспекції України відкритий доступ до розділів „Телефон довіри Держфінінспекції” й „Телефони довіри територіальних органів Держфінінспекції”.

Забезпечуючи виконання завдань Президента, Прем'єр-міністра та Кабінету Міністрів України щодо відкритості й прозорості в діяльності центральних органів виконавчої влади, Держфінінспекція України у 2013 році активно співпрацювала із засобами масової інформації та громадськістю щодо висвітлення результатів контрольних заходів.

Своєчасне і об'єктивне інформування громадськості через ЗМІ про діяльність органів Держфінінспекції України було спрямоване на зміцнення фінансової дисципліни в державі, боротьбу з порушеннями та зловживаннями при використанні бюджетних коштів, що є важливим напрямом діяльності Держфінінспекції.

Протягом звітнього періоду достатня увага надавалася налагодженню системної інформаційно-роз'яснювальної роботи Держфінінспекції України.

Керівництво територіальних органів Держфінінспекції України провело 65 прес-конференцій та брифінгів, присвячених питанням запобігання корупції під час використання державних коштів. Підрозділи, які відповідають за оприлюднення у ЗМІ інформації про напрями роботи та результати діяльності органів Держфінінспекції України, протягом 2013 року підготували 21202 інформаційні матеріали.

На офіційному веб-порталі Кабінету Міністрів України було оприлюднено 286 інформаційних повідомлень Держфінінспекції України.

Доступ громадян до інформації про діяльність органів Держфінінспекції України забезпечувався шляхом надання відповідей на запити від ЗМІ. Держфінінспекція України плідно співпрацювала з вітчизняними теле- та радіокомпаніями, інформаційними агентствами, друкованими та Інтернет-виданнями. Зокрема, з Національною телекомпанією України „Перший Національний”, з телеканалами „Інтер”, ICTV, 1+1, з Національною радіокомпанією України „Українське радіо”, радіо „Ера”, інформагентствами „Українські національні новини”, „Укрінформ”, „УНІАН”, „Інтерфакс-Україна”, „Українські новини”, виданням „Урядовий кур'єр” тощо. Загалом надано відповіді на 49 запитів представників ЗМІ.

У рамках систематичної співпраці з Національною телекомпанією України „Перший Національний” 2013 року за участі представників Держфінінспекції України було підготовлено 20 випусків програми „Контрольна робота”.

На виконання вимог Закону України „Про доступ до публічної інформації” фахівці Держфінінспекції України надали відповіді на 108 інформаційних запитів, які надійшли від представників громадськості.

Протягом звітнього періоду систематично підтримувався офіційний веб-сайт Держфінінспекції України. Так, в рубриці „Новини” було розміщено 941 інформаційне повідомлення про роботу Держфінінспекції України. Громадяни та представники ЗМІ могли ознайомитися зі структурою, нормативною базою, планами і звітними даними роботи Держфінінспекції України, результатами контрольних заходів. На урядовому веб-сайті „Громадянське суспільство і влада” було розміщено проекти нормативно-правових актів, що мають важливе суспільне значення і стосуються прав та обов’язків громадян і регуляторних актів. Зокрема, у 2013 році розміщені проекти постанов Кабінету Міністрів України „Про внесення змін до Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами”, „Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких постанов Кабінету Міністрів України”, „Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами та внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України” та проект Закону України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності органу державного фінансового контролю”.

У 2013 році Держфінінспекція України видала 12 чисел Всеукраїнського науково-практичного журналу „Фінансовий контроль”, у якому всебічно висвітлюються результати державного фінансового контролю, проблемні питання та плани розвитку Держфінінспекції України.

Питання відкритості діяльності органів Держфінінспекції є не менш важливим, ніж інші виконувані нею завдання, і її авторитет залежить не тільки від професійного виконання кожним працівником своїх службових обов’язків, а й значною мірою від сформованої у громадськості думки про діяльність органів Держфінінспекції.

Окремі показники роботи органів ДФІ України за 2009-2013 роки наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Окремі показники роботи органів ДФІ України за 2009-2013 роки

(суми в млн. грн)

№ п/п	Найменування показника	Роки				
		2009	2010	2011	2012	2013
1.	Перевірено підприємств, установ, організацій (всього)	15335	14333	12473	8938	5980
	з них бюджетних установ і організацій	10009	9431	8001	5289	3896
2.	Виконання доручень Секретаріату Президента України, ВРУ, КМУ	1835	2116	1767	1748	2077
3.	Виявлено незаконних і нецільових витрат, недостач грошових коштів і матеріальних	1976,5	32593,3	3888,6	2914,3	2413,1

	цінностей в т.ч. бюджетних коштів	1339	7639,4	1554	1288,6	1221,6
4.	Відшкодовано і поновлено незаконних, нецільових витрат, недостач роцтових коштів і матеріальних цінностей	1008,8	1059,8	7537,1	1195,9	1084,1
5.	Відшкодування у %	51	3,3	193,8	41	44,9
6.	Недоотримання фінансових ресурсів	1459	2533,7	1519,2	813,6	1276
7.	Надходження фінансових ресурсів	437,5	691,7	653,7	731,5	389,9
8.	Надходження у %	30	27,3	43	89,9	30,6
9.	Передано ревізійних матеріалів на розгляд правоохоронним органам (кількість)	6186	6229	5446	2659	2613
10.	Притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності (кількість осіб)	13829	10745	10512	7553	8819
	в тому числі звільнено з займаних посад	109	96	146	666	1762
11.	Притягнуто до адміністративної відповідальності (кількість осіб)	35781	30614	29820	22030	22523
12.	Загальна сума накладених адміністративних штрафів	6,9	6,5	8,2	6,4	6,5
13.	Фактично внесено адміністративних штрафів	6,3	5,8	7	5,2	5,1
14.	% фактично внесених сум адмінстягнень відносно накладених	91,3	89,2	85,5	81,3	79,2
15.	Прийнято постанов, рішень, наказів	17558	15127	14360	9070	7629
16.	Висвітлено матеріалів ревізій та перевірок в засобах масової інформації за власним поданням або зверненням (кількість)	18761	19523	20923	19424	25222

Джерело: Складено авторами за даними звітності Держфініспекції за 2009 – 2013 роки

[75]

Державна фінансова інспекція у Львівській області, як структурний підрозділ Держфінінспекції України, у межах своїх повноважень, протягом 2012-2013 років спрямовувала свою діяльність на здійснення контролю за законністю і ефективністю використання коштів бюджетів усіх рівнів, державних цільових фондів, інших активів держави та територіальних громад.

Вже тривалий час у Львівській облдержадміністрації існує практика заслуховувати на апаратних нарадах звіти чи повідомлення керівників структурних підрозділів облдержадміністрації та територіальних підрозділів міністерств і відомств про їхню роботу за звітний період.

Зокрема, у 2013 році тричі об'єктом уваги обласного керівництва стала діяльність Інспекції. На відповідних нарадах начальник Інспекції доповідав про основні напрями діяльності та результати роботи за відповідні звітні періоди та результати окремих контрольних заходів.

З метою координації контрольної-ревізійної роботи з місцевими фінансовими органами, відділеннями державного казначейства та податковими органами План ревізій місцевих бюджетів у Львівській області на 2014 рік і План проведення державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів Львівської області на 2014 рік затверджено Головою Львівської облдержадміністрації, погоджені Головним управлінням Міністерства доходів і зборів України у Львівській області, Головним управлінням Державної казначейської служби у Львівській області та Департаментом фінансів Львівської облдержадміністрації.

За ініціативою інспекції та відповідно до вимог Бюджетного кодексу України органами Казначейства протягом року зупинено операції з бюджетними коштами у 301 випадку.

В рамках взаємодії з правоохоронними органами упродовж 2012 року розглянуто 296 звернень правоохоронних органів, з яких 230 прийнято до виконання.

З метою попередження фінансових порушень керівництво Інспекції та начальники галузевих відділів приймали участь у спільних нарадах та семінарах.

З правоохоронними органами Львівщини протягом 2013 року було прийнято участь у 12 семінарах та нарадах.

З метою зміцнення зв'язків з громадськістю на сторінках газет і журналів та в мережі Інтернет надруковано 266 матеріалів про результати контрольної-ревізійної роботи. Копії публікацій направлено в Держфінінспекцію України. Повідомлення про роботу інспекції опубліковано у 97 радіо- та 63 телесюжетах.

За наслідками ревізії установ освіти, що обслуговуються централізованою бухгалтерією відділу освіти Галицького району управління освіти Департаменту гуманітарної політики Львівської міської ради, 17.04.2013 проведено брифінг. Постійно висвітлювалася інформація про відшкодування об'єктами контролю фінансових порушень, виявлених фахівцями держфінінспекції під час контрольних заходів. Також регулярно публікувалися «телефони довіри» Держфінінспекції у Львівській області та Держфінінспекції

України і порядок їх функціонування. Загальні дані про результати контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції у Львівській області за 2012-2013 роки наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

**Загальні дані про результати контрольно-ревізійної роботи
Держфінінспекції у Львівській області за 2012-2013 роки**

(тис грн)

Показники	Виявлено		Усунуто	
	2012 рік	2013 рік	2012 рік	2013 рік
1. Незаконні і не за цільовим призначенням проведені витрати, недостачі (розкрадання) коштів і матеріальних цінностей				
- кількість підприємств, установ, організацій	500	332	x	x
- на суму	118509,3	149787,7	39536,2	64742,4
в тому числі бюджетних ресурсів	89754,2	40438,1	24834,5	19681,6
з них державного бюджету	72487,6	11520,9	15645,2	7266,4
2. В тому числі недостачі (розкрадання) коштів і матеріальних цінностей в бюджетних установах				
- кількість установ і організацій	31	37	x	x
- на суму	2386,7	376,1	2384,9	181
3. Недоотримано фінансових ресурсів	30266,9	219387,9	20789,2	21862,2
- в тому числі бюджетом	20078,6	18369	13996,2	6017,7

Джерело: Складено авторами за даними звітності Держфінінспекції за 2009 – 2013 роки [75].

За даними звітності про результати контрольно-ревізійної роботи з перевірених протягом 2013 року 365 об'єктів різних форм власності незаконні, нецільові витрати, а також недостачі коштів і матеріальних цінностей виявлено на 332 підприємствах, в установах і організаціях на загальну суму 149,8 млн грн, у тому числі бюджетних ресурсів – на 40,4 млн грн, з яких 11,5 млн грн (28,5 %) – кошти державного бюджету.

Крім того, виявлено недоотримані бюджетами всіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами всіх форм власності фінансові ресурси на загальну суму майже 219,4 млн грн, у тому числі бюджетами – на 18,4 млн гривень.

Серед порушень фінансово-бюджетної дисципліни найбільш поширеними є:

Порушення законодавства з оплати праці:

- Відділом культури і туризму Жидачівської райдержадміністрації внаслідок неправильно встановленого базового місяця безпідставно нараховано індексацію заробітної плати працівників централізованої бібліотечної системи та технічним працівникам музичних шкіл, на виплату якої зайво витрачено коштів у сумі 206 тис. грн. Вісім посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності. Про результати ревізії поінформовано прокуратуру Жидачівського району Львівської області.

Порушення при здійсненні відрахувань до державних цільових фондів:

- Державним територіально-галузевим об'єднанням „Львівська залізниця” та його структурними підрозділами внаслідок проведення нарахувань на суми компенсації за невикористану відпустку та безпідставно виплачених премій, матеріальних допомог зайво сплачено внесків до державних цільових фондів у сумі в сумі 998,4 тис. грн. Матеріали ревізії передано до прокуратури Львівської області.

- Центральною міською лікарнею м. Борислава Департаменту охорони здоров'я Львівської облдержадміністрації внаслідок нарахування внесків до Пенсійного фонду на суми компенсацій невикористаних щорічних відпусток, виплачених звільненим працівникам, зайво витрачено 121,6 тис. грн. Чотирьох посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності. Про результати ревізії поінформовано прокуратуру м. Борислава.

- Мостиським прикордонним загоном Адміністрації державної прикордонної служби внаслідок проведення нарахувань на фонд заробітної плати працюючих інвалідів за завищеними ставками зайво сплачено єдиного соціального внеску у сумі 112,4 тис. грн. Про результати ревізії поінформовано Львівську прокуратуру з нагляду за додержанням законів у воєнній сфері Західного регіону України.

- Червоноградською центральною міською лікарнею Департаменту охорони здоров'я Львівської облдержадміністрації внаслідок проведення нарахувань на суми компенсацій невикористаних щорічних відпусток, виплачених звільненим працівникам відділення швидкої медичної допомоги, зайво витрачено кошти на сплату єдиного соціального внеску у сумі 100,9 тис. грн. Чотирьох посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності. Про результати ревізії поінформовано прокуратуру м. Червонограда.

Порушення при витрачанні підзвітних коштів:

- Управлінням з питань сім'ї та молоді Львівської обласної державної адміністрації при відсутності відповідних підтверджуючих документів (чеків, квитанцій тощо) за авансовими звітами окремим особам безпідставно виплачено коштів на загальну суму 130,8 тис. грн. Одну посадову особу притягнуто до адміністративної відповідальності. Матеріали ревізії передано до УСБУ у Львівській області.

Незаконні виплати допомог (в тому числі благодійної, спонсорської):

- Державним відкритим акціонерним товариством „Шахта „Надія” Міністерства енергетики та вугільної промисловості понад визначені фінансовим планом обсяги надано благодійну, спонсорську та фінансову допомогу на загальну суму 914 тис. грн. Шість посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності. Про результати ревізії поінформовано прокуратуру Львівської області та УСБУ у Львівській області.

- Управлінням праці і соціального захисту населення Самбірської райдержадміністрації проводилось призначення та виплата державної соціальної допомоги 47-ми малозабезпеченим сім'ям, у складі яких є непрацюючі працездатні члени та відсутні умови, за яких така допомога може бути призначена, внаслідок чого зайво витрачено коштів у сумі 342,4 тис. грн. Матеріали ревізії передано до Самбірського МВ ГУ МВС України у Львівській області.

Безпідставне покриття витрат сторонніх юридичних осіб та витрат, пов'язаних з госпрозрахунковою діяльністю:

- Державним підприємством „Міжнародний аеропорт „Львів” імені Данила Галицького” Міністерства інфраструктури кошти в сумі 428 тис. грн використано на оплату вартості комунальних послуг, спожитих орендарями (ДП „Західний регіональний медичний центр цивільної авіації”, ТзОВ „Торгова марка Піца Челентано” та ДП „Албіс Компані” ТзОВ „Діаніум Трейдинг Ко Лімітед”) та особами, які проживають у приміщенні профілакторію підприємства. Матеріали ревізії передано до УСБУ у Львівській області, про її результати поінформовано Управління правозахисної діяльності, протидії корупції та злочинності у сфері транспорту прокуратури Львівській області.

- Самбірською квартирно-експлуатаційною частиною району Міністерства оборони за рахунок бюджетних коштів у сумі 152,5 тис. грн здійснено оплату вартості послуг теплопостачання приміщень, що використовувались ТОВ „Метсобстар-ХК” для надання послуг з харчування особового складу. Чотирьох посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності. Про результати ревізії поінформовано військову прокуратуру Івано-Франківського гарнізону.

Зайве виділення (отримання) бюджетних коштів внаслідок завищення відповідних розрахунків:

- Департаментом охорони здоров'я Львівської облдержадміністрації внаслідок завищення відповідних розрахунків у грудні 2012 року зайво отримано у вигляді субвенції кошти державного бюджету в сумі 9,6 млн грн, які використано на придбання у 6-ти постачальників медпрепаратів та виробів медичного призначення 91 найменування, термін придатності яких, визначений сертифікатами якості, закінчується у 2013 році. Одну посадову особу притягнуто до адміністративної відповідальності. Матеріали ревізії передано до УДСБЕЗ ГУМВС України у Львівській області, поінформовано УСБУ у Львівській області та прокуратуру Львівської області.

Зайва оплата за виконані роботи внаслідок завищення їх вартості чи обсягів:

- Львівським обласним клінічним діагностичним центром Департаменту охорони здоров'я Львівської облдержадміністрації на підставі договорів, укладених із ЗАТ „Укрмедтехніка” та його правонаступником ПрАТ „Укрмедтехніка”, проведено оплату в сумі 1,5 млн грн за послуги з діагностики технічного стану та сервісного обслуговування комп'ютерного та магнітно-резонансного томографів, які безоплатно мали надаватися постачальником зазначеного обладнання ТЗОВ „Львівбудмакс” відповідно до умов договору поставки. Матеріали ревізії передано до ГУ МВСУ у Львівській області.

- Управлінням капітального будівництва Львівської обласної державної адміністрації прийнято до оплати завищені 10-ма підрядниками обсяги та вартість виконаних ремонтно-будівельних робіт з реконструкції Запитівської ЗОШ І-ІІІ ст., реконструкції приміщень Львівської обласної лікарні позалегенового туберкульозу, реконструкції будівлі Старосамбірської центральної районної лікарні, будівництва школи в с. Вороняки, реконструкції Львівського обласного протитуберкульозного санаторію „Немирів” тощо внаслідок чого зайво витрачено коштів державного бюджету в загальній сумі 716,5 тис. грн. Матеріали ревізії передано до прокуратури Львівської області.

- Службою автомобільних доріг у Львівській області Державної служби автомобільних доріг прийнято до оплати завищені ТЗОВ „Львівшляхрембуд” та ТЗОВ „Онур Конструкціон Інтернешнл” обсяги та вартість виконаних робіт з поточного та капітального ремонту доріг, внаслідок чого зайво витрачено коштів у сумі 634 тис. грн. П'ять посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності. Про результати ревізії поінформовано прокуратуру Львівської області.

- Управлінням капітального будівництва Львівської міської ради прийнято до оплати завищені ПП „Арх-Буд Альянс” обсяги та вартість виконаних робіт по об'єкту „Реконструкція та організація території парку „Високий замок”, внаслідок чого зайво витрачено коштів у сумі 599,7 тис. грн. Матеріали ревізії передано до Львівського МУ ГУ МВС України у Львівській області.

- Державним підприємством „Львівська обласна дирекція з протипаводкового захисту” Державного агентства водних ресурсів внаслідок завищення підрядними організаціями (ТЗОВ „ТКС Гідроресурс”) обсягів та вартості виконаних робіт по об'єктам „Протипаводкові і протиерозійні заходи на р. Дністер в м. Ст.Самбір Старосамбірського району Львівської області”, „Захист с. Михайловичі від підтоплення паводковими водами р. Тисмениця Дрогобицького району Львівської області”, „Протипаводкові та берегоукріплюючі заходи на р. Бар в районі села Лішня Дрогобицького району Львівської області” та „Захист села Рихтичі від підтоплення паводковими водами р. Бар Дрогобицького району Львівської області” зайво сплачено коштів на загальну суму 487,6 тис. грн, які частково відшкодовані під час ревізії на суму 318,4 тис. грн. Матеріали ревізії передано до УСБУ у Львівській області.

- Бродівською центральною районною лікарнею Департаменту охорони здоров'я Львівської облдержадміністрації внаслідок подвійної оплати рахунків вартості послуг теплопостачання, наданих КП „Бродитеплоенерго”, зайво витрачено коштів у сумі 486 тис. грн. Трьох посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності. Про результати ревізії поінформовано прокуратуру Бродівського району.

Недоотримання фінансових ресурсів:

- Державним підприємством „Львівський військовий лісокомбінат” Міністерства оборони внаслідок реалізації дров хвойних та м'яколистяних порід за цінами, нижчими від тих, які склалися на останньому аукціоні та діяли на інших лісгосподарських підприємствах, недоотримано коштів у сумі 1,2 млн грн. Шість посадових осіб притягнуто до адміністративної відповідальності. Матеріали ревізії передано до військової прокуратури Львівської області.

- Департаментом економічної політики Львівської міської ради не забезпечено стягнення із забудовників коштів пайової участі на розвиток інженерно-транспортної та соціальної інфраструктури міста Львова в сумі 1,1 млн грн. Про результати ревізії поінформовано прокуратуру м Львова.

- Управлінням капітального будівництва Львівської облдержадміністрації від ТзОВ „Інвестиції і консалтинг” в терміни передбачені умовами договору інвестування будівництва (придбання) житла в порядку дольової участі для окремої категорії військовослужбовців (до грудня 2009 року), не отримано квартир, за які останньому перераховано кошти в сумі 566,7 тис. грн. Матеріали ревізії передано до ГУМВС України у Львівській області.

- Державним підприємством „Міжнародний аеропорт „Львів” імені Данила Галицького” Міністерства інфраструктури внаслідок неперед'явлення до оплати авіакомпанії „Карпатеїр С. А.”, ПрАТ „Міжнародні авіалінії України” та ТОВ „Авіакомпанія „Роза вітрів” збору за понаднормативну стоянку повітряних суден та перед'явлення до оплати авіакомпанії „Карпатеїр С. А.” плати за послуги щодо базування повітряних суден у розмірі меншому, ніж затверджено наказом підприємства, недоотримано коштів у сумі 499,6 тис. грн. Матеріали ревізії передано до УСБУ у Львівській області, про її результати поінформовано управління правозахисної діяльності, протидії корупції та злочинності у сфері транспорту прокуратури Львівській області.

З метою вжиття відповідних заходів до порушників фінансової дисципліни до правоохоронних органів у 2013 році передано 130 ревізійних матеріалів.

За порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності притягнуто 1063 посадових осіб. Загальна сума накладених адміністративних стягнень склала 285,7 тис. грн, з урахуванням попередніх періодів фактично сплачено 291,4 тис. гривень.

За результатами проведених контрольних заходів застосовано фінансові санкції до порушників фінансово-бюджетної дисципліни: в 77 випадках призупинено бюджетні асигнування, в 301 – зупинено операції з бюджетними

коштами та 58 розпорядникам зменшено бюджетні призначення/асигнування на суму 1853,1 тис. гривень.

До дисциплінарної та матеріальної відповідальності в звітному періоді притягнуто 447 посадових осіб, з яких 136 – звільнено із займаних посад.

За результатами ревізій, якими виявлені порушення чинного законодавства, прийнято 368 постанов, рішень та наказів. В таблиці 3.4 наводяться наступні дані про коронтрольно-ревізійні заходи.

Таблиця 3.4

Аналіз контрольно-ревізійної роботи Держфінінспекції у Львівській області у 2012-2013 роках

Показники	Рік		Відхилення (+,-)
	2012	2013	
1. Кількість досудових розслідувань (кримінальних справ), розпочатих (порушених) за матеріалами ревізій і перевірок	51	125	+74
2. Передано ревізійних матеріалів на розгляд правоохоронним органам (кількість)	131	130	-1
3. Притягнуто до адміністративної відповідальності (ст. 164-2, 166-6 КУпАП) всього (осіб)	1274	1040	-234
4. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 164-12 КУпАП)	29	14	-5
5. Притягнуто осіб до адміністративної відповідальності (ст. 164-14 КУпАП)	11	9	-2
- загальна сума накладених адміністративних штрафів, тис. грн	332,7	285,7	-47
6. Притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності	375	447	+72
в тому числі звільнено із займаних посад	83	136	+53

Джерело: Складено авторами за даними звітності Держфінінспекції за 2012 – 2013 роки [75].

Відповідно до даних наведених у таблиці 3.4 бачимо, що кількість досудових розслідувань у 2013 році порівняно з 2012 роком збільшилась на 74, зменшилась кількість переданих ревізійних матеріалів на розгляд правоохоронним органам на 1, спостерігаємо зменшення притягнутих до адміністративної відповідальності осіб відповідно до ст.164-2, 166-6 КУпАП, проте бачимо, що збільшилось число притягнутих до дисциплінарної, матеріальної відповідальності на 72 особи, в тому числі збільшилось число звільнених із займаних посад з 83 осіб у 2012 році до 136 осіб у 2013 році. Аналізуючи дані таблиць 3.2-3.4, можна відзначити, що найбільш поширеними порушеннями фінансово-бюджетної дисципліни в державі залишаються:

- порушення вимог Бюджетного кодексу в частині нецільового використання бюджетних коштів, взяття до сплати зобов'язань понад затверджені асигнування, відволікання бюджетних коштів у довготривалу дебіторську заборгованість тощо;

- зайве витрачання бюджетних коштів внаслідок оплати завищених обсягів та вартості виконаних робіт і наданих послуг;
- витрачання бюджетних коштів на придбання меблів, обладнання, автотранспорту та інших матеріальних цінностей з перевищенням граничних нормативів, а також на утримання автотранспорту понад встановлені ліміти;
- незаконна передача державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності;
- незастосування обов'язкових процедур державних закупівель;
- заниження вартості активів внаслідок непроведення індексацій, а також в результаті неоприбуткування придбаного майна та лишків товарно-матеріальних цінностей.

Основними причинами таких порушень є низька якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів.

3.3. Методичні підходи до оцінки ефективності державного контролю і заходи щодо його підвищення

Сучасна ситуація, що склалася у сфері державних фінансів, є результатом системних недоліків законодавчого регулювання, бюджетного планування, використання бюджетних ресурсів, контролю за цим використанням тощо. В свою чергу, фінансова дисципліна і відповідальність знаходиться на досить низькому рівні, що, безперечно, посилює незаконне та неефективне використання бюджетних коштів [32]. У даних умовах виникає необхідність оцінити ефективність державного фінансового контролю з метою його подальшого удосконалення.

Оцінювати ефективність роботи органів фінансового контролю тільки на підставі виявлених порушень діючих норм фінансового законодавства (чим більше порушень і чим більша ймовірність їх виявлення, тим вища ефективність їхньої діяльності), неправильно [26]. Отже, центральне місце у визначенні ступеня ефективності використання бюджетних коштів повинен зайняти узагальнюючий (інтегральний) показник ефективності виконання бюджетних програм, який би відображав підсумкові результати сумісної дії окремих чинників, що характеризують різні сторони ефективності та відображаються у певній системі показників.

Необхідно розробити такі критерії і підходи до оцінки ефективності фінансово-контрольної роботи, які відбивали б не лише виконання функцій, покладених на органи контролю, а й комплексно оцінювали ефективність діяльності об'єкта, що перевіряється, виявляли невикористані резерви.

Слід відмітити, що набір критеріїв оцінки ефективності, їх взаємозв'язок, співвідношення кількісних і якісних, відносних та динамічних значень при державному контролі можуть бути різноманітними в залежності від цілей та специфіки досліджуваної сфери використання державних коштів.

Поняття ефективності фінансового контролю тісно пов'язане з поняттям його результативності, оскільки результативність є її головним критерієм. В свою чергу, від критерію результативності невіддільний критерій дієвості фінансового контролю, який визначає той позитив, яким фінансовий контроль впливає на зміст діяльності органу, що перевіряється, або особи, її якість, уміння того, хто контролює, виправити становище: забезпечити своєчасне і повне виконання підконтрольним суб'єктом своїх рекомендацій, вказівок і пропозицій, а за необхідності домогтися їхнього виконання, використовуючи надані законодавством повноваження.

Кожний з критеріїв може бути оцінений кількісно, і це досить важливо для оцінки як ефективності контрольної роботи в цілому, так і за окремими підрозділами. У зв'язку з цим автори пропонують розширені критерійні показники ефективності фінансового контролю.

Так, критерій результативності враховує показники:

- виявлений обсяг коштів, використаних з порушеннями законодавства;
- виявлений обсяг неефективно використаних коштів;
- виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням;
- кількість підготовлених подань і розпоряджень.

Критерій дієвості враховує показники:

- кількість виконаних подань і розпоряджень;
- обсяг коштів, повернутих до державного і місцевих бюджетів і на бюджетні рахунки установ;
- кількість структурних перетворень в економіці, міністерствах, відомствах і на підприємствах, здійснених за поданнями фахівців;
- збільшення прибуткової частини бюджету або економії його видаткової частини, отримані за поданнями фахівців;
- кількість поправок до чинного законодавства;
- кількість постанов Уряду, ухвалених за поданням фахівців;
- кількість рішень (накази, розпорядження, нормативні акти), ухвалених за поданнями фахівців;
- кількість кримінальних справ, порушених за матеріалами проведених ревізій та перевірок.

В свою чергу, критерій економічності містить у собі показники:

- обсяг коштів, витрачених на здійснення фінансового контролю;
- обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю, що перевіряється, на підготовку матеріалів для перевірок;
- рівень економічності – співвідношення отриманого економічного ефекту від реалізації подань до витрат на утримання органу, що контролює [27].

Зазначені критерії ефективності фінансового контролю – результативність, дієвість, економічність – дозволяють робити про неї висновки тільки в загальній формі. Конкретно оцінювати практичні результати фінансового контролю допомагають напрацювання і використання показників [44]. Слід зауважити, що при всій складності виділення показників ефективності фінансового контролю в загальній ефективності управлінської

діяльності їх визначення все-таки можливе при використанні певних методичних підходів.

Спочатку доцільно чітко встановити структуру ефективності фінансового контролю. Вона складається з двох частин: макроефективності державного фінансового контролю і проміжної ефективності діяльності органу державного фінансового контролю [27].

Так, макроефективність – це сума соціального, організаційного та економічного ефектів, отриманих від проведення фінансового контролю. В свою чергу, соціальний ефект виявляється у застосуванні заходів до осіб, що допустили порушення, включаючи звільнення, притягнення до кримінальної відповідальності. Міри такого впливу, наприклад у соціальній сфері з питань цільового й ефективного використання фінансових ресурсів на програмні заходи державних цільових програм, не дозволяє цільові кошти спрямовувати на інші цілі, аніж соціального спрямування. Організаційний ефект полягає в поліпшенні структури органу виконавчої влади різних рівнів [27].

Кількісна оцінка макроекономічної ефективності фінансового контролю може бути визначена за наступною формулою:

$$E_{ef} = (E_c + E_o + E_e) / Z, \quad (3.1)$$

де, E_{ef} – економічна ефективність;

E_c – грошове вираження соціального ефекту;

E_o – грошове вираження організаційного ефекту;

E_e – грошове вираження економічного ефекту;

Z – затрати на утримання органу фінансового контролю [29].

Оскільки оцінка соціального і організаційного ефекту зв'язана з великими методичними труднощами, ряд вчених пропонують використовувати і спрощену формулу [20]:

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

де, E_b – засоби, повернені на бюджетний рахунок.

В свою чергу, проміжна ефективність діяльності органу державного фінансового контролю розраховується за наступною формулою [18]:

$$E_{ef} = E_b / Z \quad (3.3)$$

Цікавим є сукупність показників, які характеризують ефективність роботи інспекторного складу, яка включає в себе:

– коефіцієнт інтенсивності роботи перевіряючої особи (КІК), який визначається як відношення кількості перевірок, проведених ревизором (K_k), до кількості перевірок, проведених в цілому підрозділом (K_f);

– коефіцієнт результативності контролю (КР), який визначається як відношення обсягу виявлених порушень, виявлених при перевірці контрольного заходу (O_n) і обсяг перевірених коштів (O_p);

– коефіцієнт дієвості контролю (КДК), який визначається як відношення об'єму засобів, повернутих в державний бюджет по закінченню контрольних заходів (O_{cf}), до об'єму перевірених коштів (O_p);

– коефіцієнт окупності роботи (КОР), який визначається як відношення об'єму засобів, повернутих в державний бюджет по закінченню контрольних заходів (Осф), до об'єму засобів, затрачених на утримання інспектора (Озс).

Ці показники можуть використовуватись як для кількісної оцінки ефективності роботи органів контролю, так і для стимулювання інспекторів та інспекторських підрозділів. Для визначення ефективності фінансового контролю необхідно мати орієнтири для його порівняння. Ураховуючи практичний досвід організації фінансового контролю, як такі пропонуються: попередні періоди, аналогічні показники в інших країнах; цільова спрямованість програми контролю [79].

Крім названих критеріїв і їх показників, що визначають саме ефективність фінансового контролю як дії, доцільно використовувати ще два критерії, що оцінюють діяльність органу, що контролює. Такими критеріями є: критерій інтенсивності діяльності; критерій динамічності діяльності.

Критерій інтенсивності діяльності включає показники:

- 1) кількість проведених експертиз (співробітником, підрозділом);
- 2) рівень результативності експертно-аналітичної роботи: співвідношення прийнятих експертиз, аналітичних матеріалів до загальної їхньої кількості;
- 3) рівень ефективності експертно-аналітичної діяльності: співвідношення економічних результатів, отриманих від експертно-аналітичної діяльності, до витрат на утримання експертно-аналітичних служб [27].

Пропоновані показники ефективності державного фінансового контролю дозволяють оцінити ефективність фінансового контролю як управлінської дії (функції), так і діяльності органу фінансового контролю фінансового контролю в динаміці.

Також слід відмітити, що ще однією методичною проблемою оцінки ефективності фінансового контролю є оцінка ефективності використання бюджетних коштів і діяльності підконтрольних суб'єктів – міністерств, відомств, організацій. З огляду на це завдання розвитку методів оцінки ефективності державного фінансового контролю має важливе практичне значення.

Методика оцінки ефективності державного контролю в сфері фінансів дозволить підвищити ефективність здійснення контрольних заходів і відповідальність їх виконавців.

Отже, за результатами дослідження організації роботи Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів можна зробити висновки:

Основним у діяльності органів Державної фінансової інспекції України (далі – Держфінінспекція, ДФІ) в 2013 році було виконання завдань, визначених законами України, нормативно-правовими актами Президента та Кабінету Міністрів України.

Першочерговим завданням для органів Держфінінспекції залишався контроль за законним, цільовим і ефективним використанням коштів бюджетів усіх рівнів, збереженням державного та комунального майна. Контрольними

заходами були охоплені особливо важливі для суспільства і економіки держави сфери: оборона і безпека, боротьба з надзвичайними ситуаціями, охорона здоров'я, освіта та наука, житлово-комунальне господарство, паливно-енергетична та вугільна галузь, транспорт і зв'язок, сільське господарство, тощо. Набутий досвід, правильно визначені пріоритети діяльності структурних та територіальних органів ДФІ дозволили системно реалізувати намічену політику у сфері державного фінансового контролю. При цьому метою діяльності Держфінінспекції залишалось зміцнення в державі фінансово-бюджетної дисципліни, основним чинником чого є підвищення ефективності державного фінансового контролю.

Органи Держфінінспекції України у звітному році в межах компетенції в цілому забезпечили належне виконання курсу схваленої Президентом України програми економічних реформ на 2010 – 2014 роки „Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”, власних пріоритетів роботи та інших поставлених завдань у сфері державного фінансового контролю.

З метою обмеження фіскального тиску на суб'єктів господарювання та втручання держави у їх діяльність, продовжувалась робота щодо впровадження ризик-орієнтованого підходу до планування роботи та зменшення кількості контрольних заходів. В рамках цієї роботи також оновлено Концепцію ризик-орієнтованого відбору об'єктів контролю при плануванні ревізій.

Як результат, попри зменшення кількості проведених контрольних заходів на 3 тисячі порівняно з 2012 роком, інтенсивність та ефективність роботи фінансових інспекторів не зменшилась, а правильне визначення пріоритетів у діяльності обумовило концентрацію уваги на значних фінансових потоках та найбільш ризикових сферах.

Так, якщо у 2011-2012 роках органами Держфінінспекції щороку охоплювалось контролем близько 481 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів, то попереднього року перевірено використання понад 672 млрд грн, або в 1,4 рази більше.

Орієнтування фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер та фінансових потоків дозволило підвищити результативність контрольних заходів. Як наслідок, суми виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів у розрахунку на один перевірений об'єкт збільшилась: якщо у 2011 та 2012 роках вона становила понад 400 тис. грн, то у 2013 році зросла майже до 617 тис. гривень. На виконання вимог Програми реформ, постанови Уряду від 28.09.2011 № 1001 „Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади...” та вимог Європейського Союзу щодо створення підрозділів внутрішнього аудиту, в усіх органах виконавчої влади створені відповідні підрозділи, які покликані забезпечувати поточний контроль, спрямований на попередження фінансових порушень. З метою забезпечення функціонування служб внутрішнього аудиту ДФІ продовжувались навчання аудиторів міністерств та відомств.

Зважаючи, що однією з основ належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни є чітке і прозоре правове поле, у звітному періоді розроблено ряд нормативних документів, спрямованих на посилення контролю та підвищення ефективності роботи органів Держфінінспекції.

Для уточнення переліку осіб, які мають право складати протоколи про адміністративні правопорушення та накладати адміністративні стягнення від імені органів державного фінансового контролю, а також удосконалення змісту Закону України „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” розроблено проект Закону України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо діяльності органу державного фінансового контролю”, який направлено на розгляд Уряду.

З метою удосконалення порядку проведення ревізій було розроблено проект постанови Кабінету Міністрів України „Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 20 травня 2006 р. № 550”, яким передбачається уточнення термінів, удосконалення порядку зупинення ревізії, проведення зустрічної звірки, документування та реалізації результатів ревізії тощо. Відповідна постанова прийнята Урядом 3 липня 2013 року за № 513.

Задля унормування питання проведення перевірок державних закупівель відповідно до Закону України „Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні” було розроблено проект постанови Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку проведення перевірок державних закупівель Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами та внесення змін до деяких актів Кабінету Міністрів України”. Відповідна постанова прийнята Урядом 1 серпня 2013 року за № 631.

Для врегулювання питань щодо оформлення органами Держфінінспекції матеріалів про адмінправопорушення прийнято розроблений Держфінінспекцією наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2013 № 1045 „Про затвердження Порядку оформлення Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами матеріалів про адміністративні правопорушення”, який зареєстрований в Міністерстві юстиції України 27.12.2013 за № 2226/24758.

Крім того, у 2013 році було удосконалено методологічне забезпечення роботи органів Держфінінспекції, зокрема, удосконалено Положення про планування контрольної-ревізійної роботи; оновлено „Дорожню карту” державного фінансового інспектора; затверджено нові форми Робочого плану на проведення ревізії, Журналу реєстрації актів ревізій, перевірок державних закупівель, аудиторських звітів, довідок зустрічних звірок, Журналу реєстрації актів вилучення (повернення) оригіналів документів об’єкта контролю та описів вилучених (повернутих, переданих) оригіналів документів; затверджено Примірну програму оцінки якості внутрішнього аудиту, форми Робочого плану оцінки якості внутрішнього аудиту та Журналу реєстрації звітів з оцінки якості внутрішнього аудиту в міністерстві, іншому центральному органі виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах; затверджено Методичні рекомендації з проведення перевірок державних закупівель

Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами; внесено ряд змін до Примірних програм ревізії суб'єкта господарювання та ревізії бюджетної установи, а також до Методичних рекомендацій щодо здійснення інспектування органами Держфінінспекції тощо.

Спільно з Мінфіном та правоохоронними органами відпрацьовано проект спільного наказу Міністерства фінансів, Служби безпеки, Генеральної прокуратури та Міністерства внутрішніх справ „Про затвердження Порядку взаємодії між Державною фінансовою інспекцією України та органами прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України і підрозділами податкової міліції Державної податкової служби України”, який на даний час узгоджується з правоохоронними органами.

Реалізація напрямів з реформування державного внутрішнього фінансового контролю, в тому числі правове удосконалення ключових засад діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів, відбувалася у тісній співпраці з міжнародними організаціями.

Протягом 2013 року з метою вивчення досвіду зарубіжних країн у сфері державного фінансового контролю продовжувалася співпраця Держфінінспекції з АДЕТЕФ (Франція), Міжнародним банком реконструкції та розвитку, Міністерством фінансів Королівства Нідерланди, Практикуючим співтовариством зі взаємного вивчення і обміну досвідом у сфері управління державними фінансами (PEM PAL), а також проводилась робота із залучення Європейського інструменту інституційної розбудови Twinning.

Для підвищення ефективності фінансового контролю особливу увагу приділено профілактичній спрямованості контрольних заходів, зокрема оприлюдненню результатів контролю через засоби масової інформації, в тому числі через проведення брифінгів, семінарів та прес-конференцій. Значний масив інформації подається і у всеукраїнському журналі „Фінансовий контроль”.

Органами Держфінінспекції забезпечено регулярне інформування Президента, Верховної Ради, Кабінету Міністрів, Міністра фінансів України та органів виконавчої влади та правоохоронних органів про стан досліджуваних фінансово-економічних процесів, чинники, які призводять до порушень фінансової дисципліни та недоліків при управлінні фінансовими і матеріальними ресурсами держави, з обов'язковим наданням пропозицій стосовно подолання цих негативних явищ.

Спільно з Державною реєстраційною службою та Державним підприємством „Інформаційно-ресурсний центр” опрацьовується нова редакція наказу Міністерства юстиції України про надання органам Держфінінспекції доступу до Єдиного державного реєстру.

У зв'язку з тим, що одним із ключових аспектів ефективного функціонування системи фінансового контролю держави в цілому є взаємодія контролюючих органів, здійснено ряд практичних кроків для вдосконалення координації роботи та обміну інформацією, яка становить спільний інтерес

органів Держфінінспекції з правоохоронними органами, Державною казначейською службою, Державною фіскальною службою.

РОЗДІЛ 4

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЦІЛЬОВИХ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

- 4.1. Підготовка до проведення аудиту цільових бюджетних програм**
- 4.2. Особливості проведення аудиту цільових бюджетних програм**
- 4.3. Оформлення і реалізація результатів аудиту цільових бюджетних програм**

4.1. Підготовка до проведення аудиту цільових бюджетних програм

Процес аудиту цільових бюджетних програм складається з трьох фаз його організації і проведення: підготовки до аудиту, проведення аудиторського дослідження, реалізації результатів аудиту [23].

Якість проведеного дослідження майже наполовину залежить від ретельної підготовки, яка містить процедури:

- вибір теми аудиту;
- визначення об'єкта аудиту;
- визначення проблеми аудиту;
- визначення гіпотез аудиту;
- підбір персоналу для проведення дослідження;
- розробка докладної програми аудиту.

Передусім необхідно правильно визначити тему аудиту – дослідження ефективності управління державними ресурсами у виконанні конкретно визначеної цільової бюджетної програми. При цьому цільова бюджетна програма повинна бути актуальною та орієнтованою на впровадження корисних змін у реалізації Програми діяльності Уряду, виконанні державного чи місцевого бюджетів, реалізації соціальних гарантій громадян.

Тобто для аудиту цільових бюджетних програм передусім необхідно відбирати бюджетні програми, які уже виконуються не менше року, на виконання яких виділено значні державні ресурси і результати реалізації яких є вкрай необхідні суспільству.

Потрібно чітко усвідомлювати, що об'єктом аудиту ефективності є бюджетні кошти та / або інші державні ресурси, які було виділено для виконання цільової бюджетної програми, і увага фінансового інспектора повинна бути зосереджена на тому, які результати досягнуто за рахунок цих ресурсів [38, с. 276].

Найбільш відповідальним і складним елементом фази підготовки до аудиторського дослідження є визначення проблеми аудиту. Для цього необхідно проаналізувати загальновідомі вади виконання цільової бюджетної програми, які визначаються під час попереднього ознайомлення з досліджуваною цільовою бюджетною програмою. Наприклад, під час підготовки цільової бюджетної програми “Видання, придбання, зберігання та доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та

учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів” (КПКВ 2201230) працівники Державної фінансової інспекції у Львівській області на підставі фонові інформації спочатку зробили висновок, що існує ряд чинників, які впливають на своєчасність та повноту забезпечення студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів підручниками і посібниками [112].

Виходячи з характеру визначеної проблеми, а також аналізуючи наявну інформацію про стан виконання цільової бюджетної програми, висувуючи гіпотези аудиту – припущення (здогад) щодо причин виникнення та існування низки проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання цільової бюджетної програми, які заважають досягти очікуваних результатів. Для визначення гіпотез аудиту необхідно мати чітке уявлення про те, звідки і яку інформацію можна отримати, щоб доказати або спростувати ту чи іншу гіпотезу.

Такими джерелами є: законодавство, науково-дослідні розробки, офіційні коментарі, інтерв'ю, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів тощо; статистичні та інші звітні дані в динаміці (до програми і після), результати попередніх контрольних заходів; результати опитування, анкетування тощо.

Результатом проведеної підготовчої роботи має стати проект програми аудиту, який у процесі обговорення з представниками виконавців цільової бюджетної програми уточнюється. З метою уніфікації результатів досліджень доцільно підготувати до програми табличний матеріал, схеми, визначити конкретні дані для порівняння та аналізу. Затверджена керівником органу Державної фінансової інспекції програма аудиту надається для вивчення і виконання учасникам дослідження [38, с. 278].

Для прикладу наводимо зміст програми аудиторського дослідження за бюджетною програмою «Видання, придбання, зберігання та доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів» (КПКВ 2201230).

Програма аудиту цільової бюджетної програми «Видання, придбання, зберігання та доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів»

Фонова інформація:

Головним розпорядником коштів державного бюджету, що спрямовувалися за бюджетною програмою «Видання, придбання, зберігання та доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів» (КПКВ 2201230), є Міністерство освіти і науки України. Розпорядником коштів державного бюджету нижчого рівня є Інститут інноваційних технологій і змісту освіти.

Бюджетні кошти використовуються Міністерством освіти і науки України згідно із затвердженим переліком підручників і посібників для загальноосвітніх, професійно-технічних та вищих навчальних закладів з урахуванням заявок, що подані обласними управліннями освіти і науки.

Видання шкільних підручників строго регламентується державою, що уважно стежить за тим, щоб підручники відповідали міністерській шкільній програмі й санітарно-гігієнічним нормам. Підручники, що надійшли у вільний продаж, переважно купують учні, яким їх не вистачило по розподілу в школах, а таких, як вже зауважувалось, чимало. Найбільш жалюгідна ситуація з підручниками на периферії. Однак виходячи з постанови Кабінету міністрів України № 1128 від 22 липня 1998 року «Про поступовий перехід з 1 січня 1999 року на вільний продаж підручників і навчальних посібників для учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів», цей самий перехід почав знаходити згодом реальні обриси, пік котрого припав саме на перші роки нинішнього сторіччя.

Розподіл підручників і посібників у розрізі адміністративно-територіальних одиниць у досліджуваному періоді здійснювався в межах обсягів розподілу видатків на їх видання, придбання, зберігання та доставку згідно Законів України „Про Державний бюджет України” на 2007- 2011 роки та відповідно до уточненого бланку замовлення підручників або плану завозу підручників.

У зв'язку з переходом з 1 вересня 2001 року на 12-річний термін навчання, щороку проходило поетапне оновлення бібліотечних фондів відповідно до нових програм. Так, у 2008 році проводилось забезпечення підручниками учнів 8-х класів, у 2009 році – учнів 9-х класів, у 2010 році забезпечувались підручниками учні 10-х класів і частково учні 1-х та 2-х класів, у 2011 році - учні 11-х класів. При замовленні підручників не враховувалась наявність у школах підручників попередніх років (згідно листів МОНУ по Бланках замовлення), оскільки наявні підручники попередніх років не відповідають новим навчальним планам.

Протягом 2008-2011 років Ресурсним центром матеріальних фондів Головного управління освіти і науки Львівської облдержадміністрації отримано з Міністерства освіти і науки України (надалі МОН України) 2 198593 примірників підручників та навчальних посібників на суму 33357,28 тис. грн., в тому числі: у 2008 році – 714080 навчальної літератури на суму 8015,89 тис. грн, у 2009 році – 600890 на суму 8970,66 тис. грн., у 2010 році – 499326 на суму 8322,00 тис. грн. та протягом 2011 року – 384297 на суму 8048,73 тис. грн. На регіональному рівні програми щодо видання, придбання, зберігання та доставку підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів не затверджувались. Відповідно, з місцевих бюджетів області на придбання підручників кошти не виділялись.

За даними статистичного управління, у Львівській області функціонує 44 вищих навчальних закладів I-IV рівня акредитації, 54 професійно-технічних

навчальних заклади, 1381 загальноосвітніх навчальних закладів та 667 дошкільних навчальних заклади.

Аудитом охоплено 152 загальноосвітні навчальні заклади Львівської області, 7 професійно-технічних заклади, 4 вищі навчальні заклади (Львівський інститут економіки і туризму, Національний університет «Львівська політехніка», Українська академія друкарства, Дрогобицький державний педагогічний університет ім. І.Франка), 21 дошкільні навчальні заклади та 2 спеціалізовані навчальні заклади.

Підстава для проведення аудиту: звернення Генеральної прокуратури України від 05.10.2011 № 07/3-22189-11, п. 2.21 Плану контрольно-ревізійної роботи Державної фінансової інспекції України на IV квартал 2011 року.

Об'єкт аудиту: кошти державного бюджету, виділені Міністерству освіти і науки України на видання, придбання, зберігання і доставку підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів за бюджетною програмою за КПКВК 2201230 «Видання, придбання, зберігання і доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів».

Мета аудиту: дати оцінку ефективності використання Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України коштів державного бюджету, виділених на видання, придбання зберігання і доставку підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів, визначити фактори, що негативно вплинули на досягнення кінцевої мети витрачання бюджетних коштів, надати пропозиції щодо підвищення ефективності управління державними ресурсами.

Період аудиту: 2008-2010 роки та завершений звітний період 2011 року.

Коло учасників аудиту:

- Державна фінансова інспекція в Львівській області;
- Управління освіти і науки Львівської облдержадміністрації;
- Львівський інститут економіки і туризму (далі - ЛІЕТ);
- Національний університет «Львівська політехніка» (далі – НУ «ЛП»);
- Українська академія друкарства (далі - УАД);
- Дрогобицький державний педагогічний університет ім.І.Франка (надалі - ДДПУ ім.Франка).
- 12 районних та міських відділів освіти;
- 21 дошкільних навчальних заклад;
- 147 загальноосвітніх навчальних заклади;
- 2 спеціальні загальноосвітні навчальні заклади (для дітей з особливими потребами);
- 7 професійно-технічних навчальних заклади;
- інші установи і організації, підприємства, які приймали участь у виконанні бюджетних програм.

Методи аудиту:

Державний фінансовий аудит ефективності проведено у відповідності до вимог Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 із змінами внесеними згідно з Постановою КМУ № 968 від 07.09.2011 та Методичних рекомендацій щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетної програми, затверджених наказом Головки КРУ України від 15.12.2005 № 444.

Під час аудиту вивчено законодавчі та нормативні акти, які регулюють діяльність вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів, узагальнено статистичні і звітні дані, дані бухгалтерського обліку та фінансової, статистичної та іншої звітності головного управління освіти і науки Львівської ОДА, результати контрольних заходів, публікації в засобах масової інформації, та інформація, отримана від установ і організацій області.

Основна проблема аудиту: чинники, які впливають на несвоєчасність та неповноту забезпечення студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів підручниками і посібниками.

Зведені дані щодо фактичної потреби загальноосвітніх навчальних закладів у підручниках та посібниках та поданої до МОН потреби, а також кількість отриманої навчальної літератури від МОН, наведено на рис. 4.1.

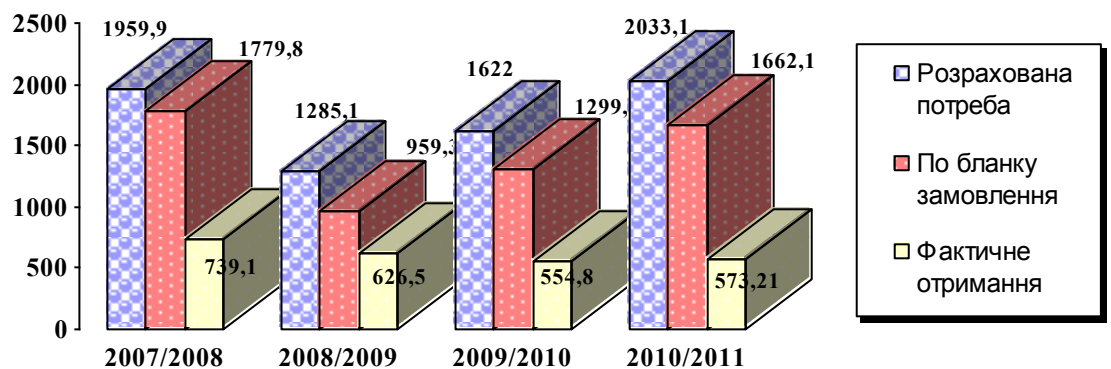


Рис. 4.1. Врахування фактичної потреби та забезпечення закладів Львівської області навчальною літературою

Отже, забезпечення навчальною літературою всіх закладів Львівської області на 2007/2008 навчальний рік становило 41,5% до потреби, передбаченої Бланком замовлення, та 37,7% до фактичної потреби, на 2008/2009 н. р. – 65,3% до Бланку замовлення та 48,8% до фактичної потреби, на 2009/2010 н. р. – 42,7% та 34,2% і на 2010/2011 н. р. – 34,5% та 28,2%.

Так, у 2010/2011 н.р. ЗНЗ області не отримали навіть половини замовлених підручників, а до ПТНЗ та навчальних закладів для дітей з особливими потребами навчальна література взагалі не надходила.

В розрізі навчальних закладів найкращий рівень забезпечення спостерігався у школах з російською та польською мовами навчання, а от середній відсоток забезпечення заявленої потреби у школах з українською мовою становив за чотири роки становить 46 % (рис. 4.2).

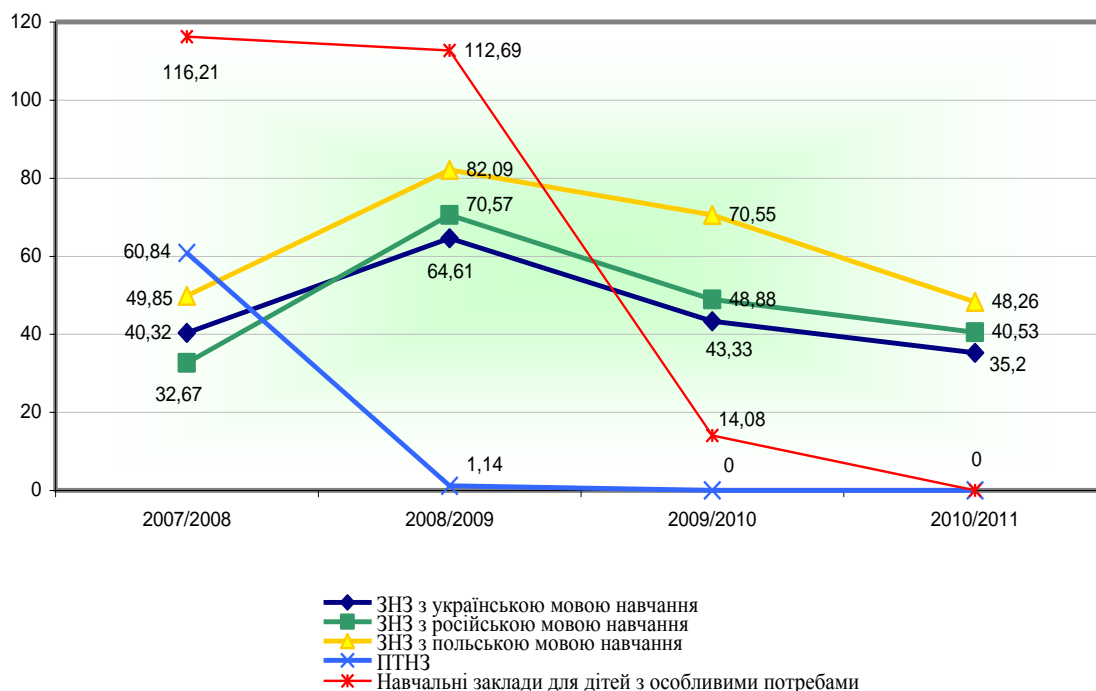


Рис. 4.2. Інформація щодо забезпечення потреби навчальних закладів Львівської області у підручниках та посібниках, зазначеної у Бланках замовлення у 2007-2011 роках

Як видно з рис. 4.2, впродовж досліджуваного періоду рівень забезпечення навчальною літературою був найкращим у 2008/2009 н. р., після чого спостерігається різкий спад.

Аналіз забезпеченості студентів вищих навчальних закладів підручниками і посібниками здійснено по дослідженим навчальним закладам (Львівський інститут економіки і туризму, Національний університет «Львівська політехніка», Українська академія друкарства, Дрогобицький державний педагогічний університет ім. І.Франка), так як в регіоні відсутні узагальненні дані щодо наявної кількості підручників і посібників в бібліотечних фондах ВНЗ області [112].

4.2. Особливості проведення аудиту цільових бюджетних програм

Друга фаза організації аудиту цільових бюджетних програм – проведення безпосередньо аудиторського дослідження, яке складається із:

- збору, опрацювання та узагальнення інформації про виконання програми;
- підготовки висновків щодо підтвердження чи спростування гіпотез існування проблеми аудиту;
- розробки пропозицій щодо поліпшення роботи з виконання програми;
- складання і погодження аудиторського звіту [38, с. 302].

Аудит цільових бюджетних програм не передбачає обов'язкового виходу на об'єкти контролю, оскільки дані для дослідження можна отримати від підприємств, установ і організацій шляхом запиту в них необхідної інформації, а також у результаті вивчення науково-методологічної літератури, статистичних та оперативних звітів, матеріалів попередніх контрольних заходів тощо.

Водночас у разі виходу на об'єкт контролю широко застосовуються такі методи як анкетування, інтерв'ювання, опитування, що дає можливість одержувати інформацію з різних джерел.

Під час аудиту цільових бюджетних програм можливим є здійснення також аналізу статистичної та фінансової звітності, проведення вибірових обстежень, вивчення конкретних прикладів для встановлення причин і наслідків, порівняння планових розрахунків і фактичних показників, кращого досвіду з існуючою практикою, зокрема зарубіжною.

Загалом усі процедури дослідження повинні бути задокументовані, а дані, на які роблять посилення фінансові інспектори, повинні розміщуватися в додатках до звіту. Ясність, достовірність, достатність зібраних даних, кваліфікований аналіз інформації має дуже велике значення, оскільки аудит ефективності відкритий для громадськості [23].

Під час підготовки висновків щодо гіпотез аудиту потрібно враховувати, що оскільки ефективність пов'язана з економічністю, то найважливішим питанням в дослідженні є встановлення того, чи оптимально використано бюджетні кошти, чи їх достатньо, чи можна було отримати такі самі або подібні результати з погляду якості та кращої технології, але з меншими затратами ресурсів. Тобто потрібно доказати чи спростувати гіпотези за допомогою зібраних даних [38].

Наприклад, при проведенні аудиту цільових бюджетних програм або аудиту ефективності використання бюджетних коштів, виділених на видання, придбання, зберігання та доставку підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів на 2007-2011 роки досліджено ряд факторів (гіпотез), що негативно впливали на забезпечення навчальних закладів області підручниками та посібниками.

Гіпотеза 1. Недосконалість існуючої системи формування потреби у забезпеченні навчальних закладів підручниками та посібниками не сприяє її повному задоволенню.

У Львівській області формуванням замовлення на друк підручників та посібників для учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів за кошти державного бюджету та розподілом між закладами освіти одержаної від МОНУ навчальної літератури займається Ресурсний центр матеріальних фондів (надалі – Ресурсний центр), який є підрозділом, що діє при Головному управлінні освіти і науки Львівської облдержадміністрації.

Порядок забезпечення учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів підручниками та навчальними посібниками затверджено спільним наказом Міносвіти, Мінфіну та Мінекономіки України від 24.12.1999 № 442/311/155, який зареєстрований в Мін'юсті України 13.01.2000 року за № 14/4235 (надалі Порядок № 442/311/155).

За інформацією Головного управління освіти і науки Львівської ОДА, впродовж травня-червня відповідних навчальних років, загальноосвітні і професійно-технічні навчальні заклади самостійно проводили інвентаризацію бібліотечних фондів та визначали забезпеченість по кожній назві підручника і посібника з урахуванням очікуваного контингенту учнів на наступний навчальний рік.

Згідно з листами, які направляє Інститут інноваційних технологій, потреба в підручниках та посібниках визначається в розмірі 120 % до ймовірного контингенту учнів відповідного класу на який робиться замовлення. Наприклад, при замовленні підручників на 2010/2009 навчальний рік для 7 класу враховувався контингент учнів, які у 2008/2009 році навчалися у 6 класі. Проте, контингент учнів досить непередбачуваний, і в одному навчальному році можливе наповнення двох 7-их класів, а в наступному році 7-их класів може бути три, а то й чотири класи, в результаті чого підручників стає недостатньо на весь контингент відповідного року, і відповідно школа щороку змушена позичати підручники в інших шкіл, у яких могло бути зменшення контингенту, але при цьому позичені підручники часто різних авторів.

Для прикладу, у Львівській гімназії «Престиж» на 2008/2009 навчальний рік було замовлено підручників для 8 класу виходячи з контингенту 68 учнів, які навчались у 2007/2008 н.р. у 7 класі та у 2008/2009 відповідно у 8 класі. Одержаних підручників на даний навчальний рік було достатньо, проте у 2009/2010 н.р. у 8 клас прийшло 139 учнів, що вдвічі більше попереднього контингенту і для яких підручників недостатньо і школа самостійно позичає підручники з усіх предметів в інших школах, при цьому по окремих предметах інших авторів.

Потреба в навчальних посібниках для загальноосвітніх та спеціальних шкіл узагальнюється Ресурсним центром на основі даних, які подають в головне управління освіти і науки районні (міські) відділи освіти області, для професійно-технічних закладів – узагальнюється центром професійно-технічної

освіти при ГУОН Львівської ОДА, для ВУЗів I-II рівнів акредитації – Радою директорів вказаних закладів.

Відповідно до вимог п. 2.3. Порядку № 442/311/155, МОН України щороку до 1 вересня надсилає Міністерству освіти Автономної Республіки Крим, управлінням освіти обласних, Київської і Севастопольської міських держадміністрацій Бланк замовлення на видання підручників та навчальних посібників за рахунок коштів Державного бюджету України до наступного навчального року. Заповнений Бланк замовлення повертається у Міністерство освіти України до 1 листопада поточного року.

Всупереч вищенаведеному, Бланки замовлень підручників і навчальних посібників практично щороку надходили у Головне управління освіти і науки Львівської ОДА із запізненням. Перелік назв і тиражі видань, передбачених до випуску на 2011/2012 навчальний рік, визначався МОН України без залучення територіальних органів освіти.

Діюча система формування потреби у забезпеченні навчальних закладів підручниками та посібниками вже на початковій стадії, стадії надіслання бланків замовлення, не дозволяє реально оцінити потребу навчальних закладів у підручниках та посібниках, оскільки в короткий термін, а саме 2 тижні, замість передбачених 2 місяців для ГУОН (п. 2.3. Порядку № 442/311/155), а для районних відділів освіти термін відповідно ще коротший, важко зібрати потребу зі всіх шкіл району, звести її і надіслати до ГУОН.

Крім того, Бланки замовлення не містять в собі всієї навчальної літератури, яку потребують навчальні заклади, що унеможлиблює замовлення літератури понад відображену у Бланку. Наприклад, у більшості шкіл з першого класу вивчається іноземна мова, проте в бланку замовлення іноземні мови передбачені лише з 2 класу. Також, протягом досліджуваного періоду, не було передбачено Бланку замовлення на літературу для дітей дошкільних навчальних закладів, в результаті чого потреба, як така, для даних закладів не враховувалась.

За даними, отриманими по запитах від окремих вищих навчальних закладів, потреба, надіслана до Інституту інноваційних технологій, складала близько 20000 найменувань підручників. Якщо припустити, що кожен ВНЗ замовив хоча б по 1 підручнику, і врахувати, що література розподілялася Інститутом інноваційних технологій між 9 ВНЗ Львівської області, то приблизна потреба цих закладів становила б 180000 (20000 найменувань x 1 підручник x 9 закладів) підручників та посібників. Натомість, отримана протягом досліджуваного періоду з Міністерства освіти і науки література складала – 23787 підручників та посібників, або 13 % від ймовірної річної потреби.

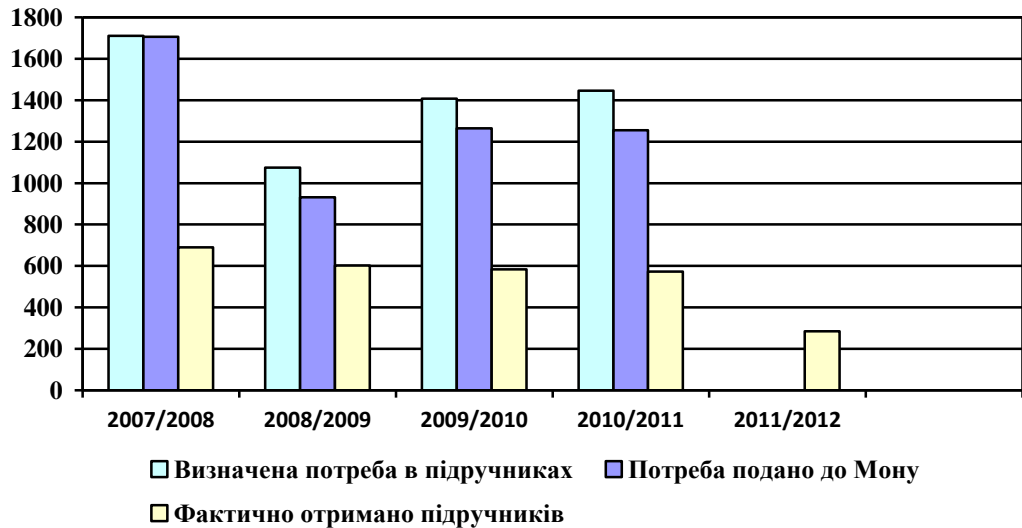


Рис. 4.3. Рівень забезпечення ВНЗ Львівської області навчальною літературою

Як видно з рис. 4.3, кількість підручників одержаних з Міністерства освіти і науки майже вдвічі менша від розрахованої потреби. Згідно Бланку замовлення на 2010/2011 н. р., Головним управлінням освіти і науки було замовлено підручники для учнів 1, 2, 3, 4, та 10-х класів, при цьому фактично отримано підручники лише для 1, 2, та 10-х класів, а також для 5 класів, заявку на які не подавало.

Так, у 2010 році ГУОН не отримано жодного підручника для 3 і 4 класів з поданого у Бланку замовлення на 2010/11 навчальний рік, хоча потреба для 3-го класу складала 276817 штук підручників та для 4-го класу – 291966 штук з 14 предметів. Аналогічно, не було завезено підручники для 3-го, 4-го класу загальноосвітніх навчальних закладів з російською мовою навчання, при тому, що для 3-го класу замовлення складало 2984 підручників та для 4-го класу – 3186 примірників підручників з 8 предметів.

Крім цього, у 2010 році ГУОН недоотримано згідно Бланку замовлення на 2010/11 навчальний рік 254281 примірник підручників для 1-2 класу з українською мовою навчання, зокрема, частково недоотримано 30513 прим. на суму 579,6 тис.грн. та не отримано взагалі 205428 прим.

Крім цього, отримано понад заявлену в Бланку замовлення потребу для 10 класу підручників в кількості 11205 шт. на суму 230,5 тис.грн. Так для прикладу, для 10 класу ГУОН Львівської ОДА було замовлено 34241 підручники з української літератури стандартного та академічного рівня, а отримано лише 22934 підручника, при цьому з української літератури профільного рівня отримано 11467 підручника, або на 7381 підручника більше від потреби відображеної в Бланку.

Отже, на 2010/2011 навчальний рік на Львівську область надійшло без замовлення 49433 примірників підручників та навчальних посібників на суму

654,1 тис. гривень та понад потребу відображену в Бланку замовлення – 11205 підручника вартістю 230,5 тис. гривень.

Постійне недостатнє забезпечення навчальною літературою призводить до використання підручників понад норму (більше 5-ти років), які повинні були б бути вже списані відповідно до Інструкції про порядок доставки, комплектування та облік навчальної літератури, затвердженої МОУ від 15.06.95 №1/9-217. У всіх досліджених навчальних закладах, встановлено факти понаднормового використання підручників.

Аналогічна ситуація і у вищих навчальних закладах, проте вирахувати всю кількість підручників, які використовуються у навчальному процесі та їх балансову вартість просто неможливо, оскільки в кожному ВНЗ навчання відбувається за кількома напрямками і відповідно використовується значна кількість різноманітної навчальної літератури, згрупувати яку немає можливості. Складніша ситуація із забезпеченням навчальною літературою закладів професійно-технічної освіти, які протягом всього досліджуваного періоду використовують у навчальній програмі підручники, які не лише зношені, але й морально застарілі.

На 2009/2010 навчальний рік ПТНЗ не було отримано жодного підручника як з профтех циклу так і по загальноосвітній програмі. На 2010/2011 навчальний рік отримано 30,05 тис. примірників по загальноосвітній програмі для 10 класу, що склало 65,2% до наданої потреби для учнів 10 класу, або 29,53% до потреби в цілому. Забезпечення учнів ПТУ в розрізі окремих галузей наведено на рис. 4.4.



Рис. 4.4. Забезпечення підручниками закладів професійно-технічної освіти Львівської області

Як видно з рис. 4.4, найменш забезпечені підручниками учні, які навчаються за напрямком буріння свердловин та добування нафти (10,8% - до

реальної потреби), а також учні, які навчаються за такими професіями, як: залізничний транспорт (32,0%), хлібопекарське виробництво (34,8%), деревообробне виробництво (36,0%) та лісозаготівельні роботи (39,0%).

При цьому, такий відсоток забезпечення учнів ПТУ підручниками досягнуто за рахунок використання в навчальному процесі підручників, термін використання яких давно вже перевищив 5 років.

Отже, діюча система планування потреби у навчальній літературі для учнів загальноосвітніх та професійно технічних навчальних закладів, вихованців дошкільних та студентів вищих навчальних закладів призводить до несвоєчасного поступлення навчальної літератури до закладів освіти, не враховує фактичну потребу у навчальній літературі та не надає можливості вибору підручників конкретних авторів, що, в свою чергу, призвело до недотримання наступності авторів у навчальному процесі та отримання підручників понад потребу або взагалі без замовлення.

Так, протягом дослідженого періоду областю отримано понад потребу 16640 примірників загальною вартістю 342,0 тис.грн. та літератури, яка не замовлялася в кількості 52537 примірники на суму 778,8 тис. гривень.

Гіпотеза 2. Недотримання строків постачання, а також недостатній рівень забезпечення фактичних потреб закладів освіти у підручниках та посібниках призводить до зниження якості освітніх послуг і відповідно неефективного використання бюджетних коштів, виділених на видання та придбання навчальної літератури.

Навчання є організованим процесом засвоєння навчального матеріалу, який здійснюється по визначеній програмі та у встановлені строки. Саме тому, однією із найнагальніших проблем навчальних закладів на сьогоднішній день є своєчасність доставки навчальної літератури.

Як видно з рис. 4.5, більшу частину шкільних підручників, за винятком 2008/2009 та 2011/2012 н. р., було отримано вже після початку навчального року.

Сукупна кількість підручників, які надійшли після початку навчального року становить 1,78 млн. примірників на суму 21,6 млн. грн., зокрема по рокам:

- у 2007/2008 н.р. – 433,5 тис. на суму 0,36 млн. грн.,
- у 2008/2009 н.р. – 246,2 тис. на суму 3,25 млн. грн.,
- у 2009/2010 н.р. – 478,0 тис. на суму 6,18 млн. грн.,
- у 2010/2011 н.р. – 573,7 тис. на суму 10,58 млн. грн.,
- у 2011/2012 н. р. – 49,9 тис. вартістю 1,22 млн. гривень.

Несвоєчасне постачання підручників негативно впливає на навчальний процес освітніх закладів та виконання державних програм навчання.

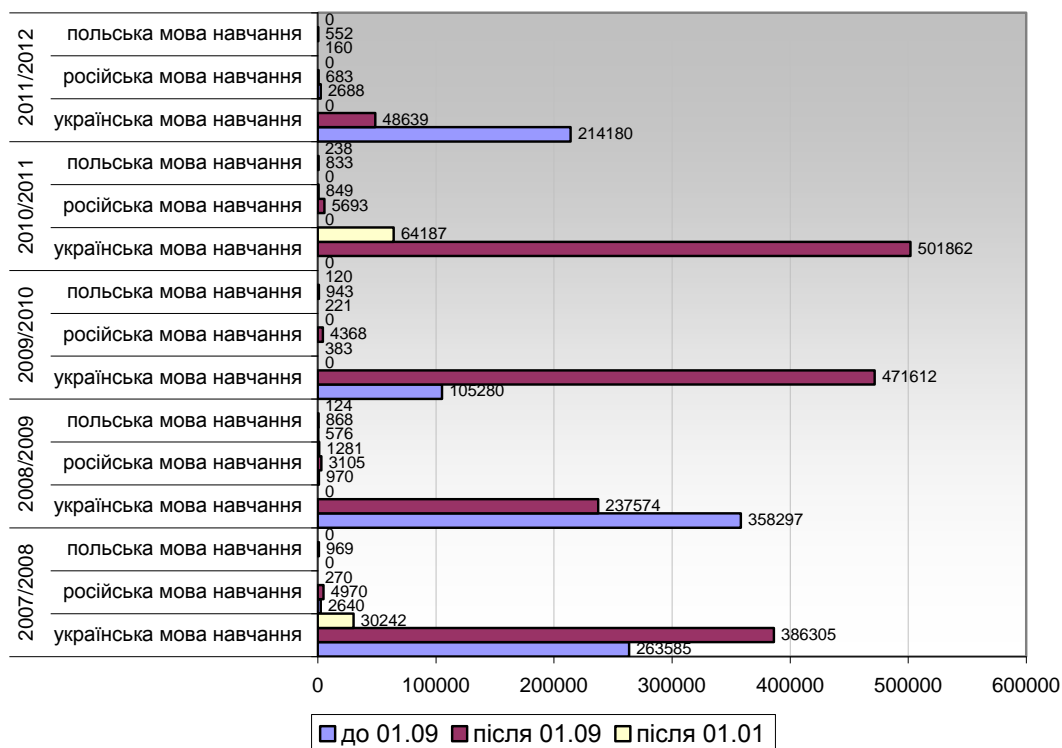


Рис. 4.5. Інформація про надходження навчальної літератури для середніх загальноосвітніх шкіл до ресурсного центру ГУОН ЛОДА протягом 2007-2011 років

Так, у 2010/2011 н.р. після 1 вересня надійшло 88,7% підручників для шкіл з українською мовою навчання, 87,0% - для шкіл з російською мовою навчання та 77,8% - для шкіл з польською мовою навчання. Решта підручників для 10 класу, або 11 відсотків була поставлена до Головного управління освіти Львівської ЛОДА вже після 1 січня 2011 року, в тому числі 60998 штук підручників надійшло у червні 2011 року.

Загалом, впродовж досліджуваного періоду, найгірше налагодженим був процес поставки підручників для шкіл з російською та польською мовами навчання.

Повноцінному використанню навчальної літератури, поряд із несвоєчасністю постачання, перешкоджає також невідповідність фактичного отримання підручників реальним потребам навчальних закладів.

Проведеним аналізом виконання замовлення на 2008/2009, 2009/2010, 2010/2011 та 2011/2012 н.р. лише по 4 досліджених відділах освіти (Самбірський та Старосамбірський райони, міста Червоноград та Самбір) встановлено одержання навчальними закладами 17,9 тис. примірників навчальної літератури вартістю 298,4 тис. гривень, яка ними не замовлялась, або понад потребу. Найчастіше зустрічались випадки, коли замість підручників бажаного освітнього рівня фактично надходили підручники іншого рівня.

Зокрема, потреба Самбірського району в підручниках з інформатики профільного рівня на 2010/2011 н.р. складала 496 шт., а підручники рівня

стандарту не замовлялись взагалі. Фактично ж надійшло 40 підручників профільного рівня та 800 підручників стандартного рівня.

Така ситуація пояснюється тим, що крім Бланку замовлення, відповідно до листів Інституту інноваційних технологій, районними відділами освіти подавались контингенти учнів, які вивчають профільні предмети. Так в ГУОН відділом освіти Самбірської РДА листом від 10.12.09 №01-15/742 було подано контингент учнів, що вивчають інформатику по рівню академічний, профільний – 60 учнів, по рівню стандарт – 670 учнів, а в листі від 23.03.10 №01-15/137 контингент учнів, що вивчають інформатику по рівню стандарту було вказано 380 учнів. З МОНУ отримано підручників Інформатика рівня стандарт на 212 % від контингенту, які відповідно були роздані районним відділам освіти пропорційно контингенту учнів.

Особливої уваги також заслуговує стан забезпечення навчальною літературою шкіл з польською мовою навчання. Як уже зазначалось, підручники на польській мові до цих навчальних закладів надходять із значним запізненням, відповідно до моменту отримання замовленої літератури школи використовують видання на українській мові, які фактично розраховані для україномовних шкіл. Так, у СЗШ №10 Галицького району м. Львова у 2008/2009 н.р. використовувалось 456 підручників українською мовою загальною вартістю 4,8 тис.грн., у 2009/2010 н.р. – 356 шт., загальною вартістю 4,6 тис.грн., у 2010/2011 н.р. – 350 шт. на суму 5,1 тис.грн. Доцільно відмітити, що частину зазначених підручників після отримання аналогів на польській мові було передано до україномовних шкіл, які відчували в них потребу.

Найбільш незадовільним серед ЗНЗ є забезпечення навчальною літературою учнів спеціальних навчальних закладів, які навчаються за спеціальною літературою. В Бланк замовлення навчальної літератури включається не вся необхідна спеціальна література, тому вказані навчальні заклади навіть не можуть її замовити.

В ході аудиту проведений аналіз забезпечення потреби у навчальній літературі Львівської спеціалізованої загальноосвітньої школи-інтернат Марії покрови для глухих дітей та Львівської спеціальної загальноосвітньої школи-інтернат №100 для сліпих дітей, яким встановлено, що впродовж дослідженого періоду не враховувалася реальна потреба навчальних закладів в необхідних підручниках, частину підручників доставлено меншим накладом або ж не отримано взагалі. Так, протягом дослідженого періоду загальна кількість підручників Львівської спеціалізованої загальноосвітньої школи-інтернат Марії покрови для глухих дітей, визначена як потреба складає 1533 примірників, при цьому кількість фактично отриманої навчальної літератури за цей же період становить 88 % від загальної потреби (або 1349 примірників).

Зокрема, на 2010/2011 та 2011/2012 навчальні роки школою-інтернатом не отримано жодного підручника, хоча розрахована навчальним закладом фактична потреба на 2010 рік для 1, 7, 8 класів склала 54 навчальних посібники та на 2011 рік для 1, 2 та 4-11 класів - 730 примірників.

Наслідком вищенаведених фактів постачання підручників з порушенням визначених норм, як правило, є: використання у закладах освіти застарілої та зношеної літератури, у зв'язку з відсутністю адекватної заміни; невикористання в навчальному процесі значної кількості підручників через невідповідність окремих з них заявленій потребі; утворення залишків друкованої продукції у сховищах відділів освіти.

Таким чином в області мети Програми в частині повного та своєчасного забезпечення учнів загальноосвітніх навчальних закладів підручниками та посібниками не досягнуто.

Гіпотеза 3. Незадовільна організація роботи Міністерства освіти і науки, а також ГУОН у Львівській області та відділів освіти і науки щодо забезпечення потреби та розподілу підручників між навчальними закладами, які видані за державним замовленням, призвела до невикористання отриманих підручників у навчальному процесі та, як наслідок, неефективного використання коштів.

В ході аудиту проведено аналіз використання протягом досліджуваного періоду підручників та посібників, отриманих навчальними закладами за рахунок коштів державного бюджету. За результатами якого встановлено, що фактичне отримання підручників по кількості та найменуваннях підручників в ряді випадків не відповідає потребам навчальних закладів, що призводить до невикористання їх у навчальному процесі.

Результати аналізу засвідчили, що із 181 досліджених навчальних закладів у 101 (або 54,3 %), встановлено факти не використання в навчальному процесі 19711 підручників і посібників на загальну суму 290,3 тис. грн.

Підручники не відповідають навчальному процесу, кількість таких підручників за досліджений період склала 5279 примірників на суму 26,8 тис. грн. Зокрема, школи отримували підручники по предметах, які взагалі не вивчаються у даних школах, і відповідно не замовляли у бланках замовлення.

Наприклад, ЗОШ №74 м. Львова отримала у 2010 році підручник з предмету «Філософія» для учнів 10 класу автора Огнів'юк в кількості 3 примірників на суму 0,04 тис. грн., «Англійська мова» автора Несвіт (П рів.нав.) – 28 примірників на суму 0,6 тис. грн., а у 2011 році для учнів 11 класу – «Правознавство» автора Гавриша (Профільний рівень навчання) – 70 примірників на суму 2,3 тис. грн. та «Географія» автора Паламарчук (Профільний рівень навчання) – 58 примірників на суму 1,5 тис. грн. Однак, дані предмети не вивчаються у цій школі і відповідно на даний час підручники не використовуються у навчальному процесі. Внаслідок чого неефективно використано 4,44 тис. грн.

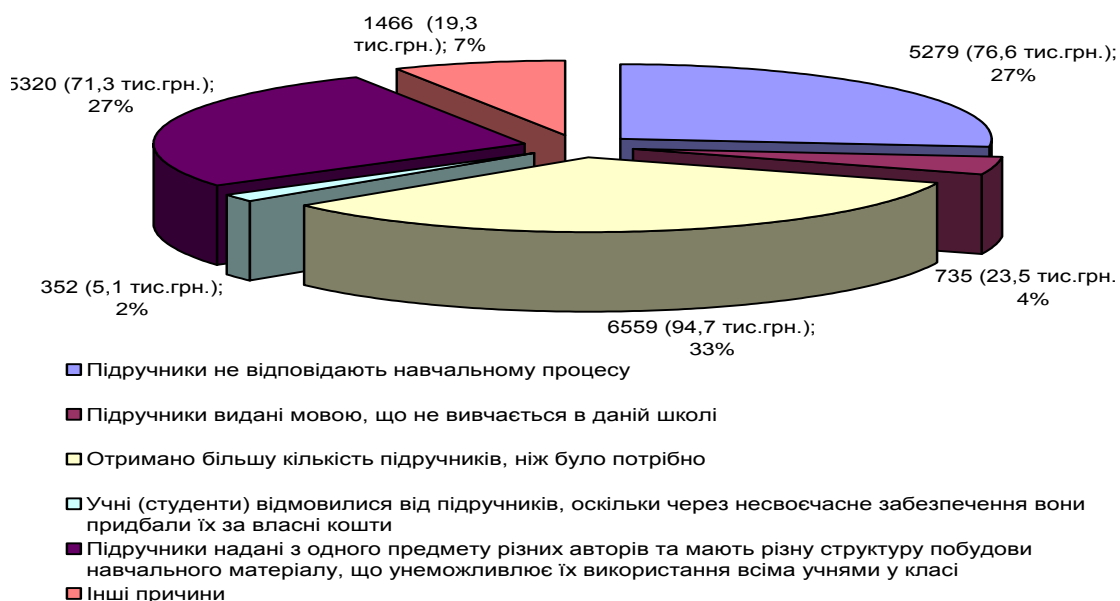


Рис. 4.6. Причини невикористання підручників та посібників навчальними закладами, виготовлених за державним замовленням по Львівській області протягом досліджуваного періоду

Таким чином, зазначені факти свідчать про неефективне використання підручників, виданих на умовах державного замовлення за рахунок коштів Державного бюджету України. А існуюча модель забезпечення підручниками учнів навчальних закладів області, які видані за державним замовленням, призвела до фактів їх невикористання в навчальному процесі на загальну суму 290,5 тис.грн.

На думку багатьох освітян, не менш важливою проблемою є якість підручників та їх змістове наповнення.

Невідповідність отриманих підручників та навчальних посібників навчальним програмам шкіл, надмірна кількість та низька якість окремих видань, недостатність додаткової та доступної інформації в підручниках, неврахування при їх випуску результатів апробації в області спричинює їх невикористання в навчальному процесі, знижує доцільне та ефективне використання коштів державного бюджету

Гіпотеза 4. Незабезпечення необхідної потреби в обсягах та номенклатурі отриманих підручників, а також невідповідність викладеного в них матеріалу навчальному плану, призводить до необхідності самостійного придбання учнями навчальної літератури і безпосередньо впливає на доступність та якість отримання знань.

З метою вивчення громадської думки проведено анкетування 15378 осіб стосовно проблем щодо своєчасності забезпечення учнів загальноосвітніх навчальних закладів підручниками і навчальними посібниками, виданими за державним замовленням та їх якості в тому числі, 12551 батьків учнів, з них 2827 осіб, діти яких навчаються в 1-4 класах – 2010 осіб; в 5 класах – 2624

особи; в 6 класах – 2295 осіб; в 7-8 класах – 2465 осіб; в 9-11 класах – 3146 осіб. та 2827 вчителів загальноосвітніх навчальних закладів.

Варто зазначити, що 50,3 % опитаних батьків (6315 осіб) дали не схвальні відгуки щодо забезпечення підручниками та посібниками школярів із шкільної бібліотеки; 48,6 % опитаних (6101 особа) зазначили що школярі повністю забезпечені підручниками та посібниками і 1 % опитаних (126 осіб) майже не забезпечені.

Значна частина опитаних батьків, а саме – 4501, тобто 35,9% всіх опитаних придбавали підручники та посібники за власні кошти, наприклад, англійська мова – 38,3 %, українська мова – 15,7 %, математика – 13,6 %, українська література – 13,4 %.

Також, в ході проведення аудиторського дослідження, здійснено анкетування 2827 вчителів загальноосвітніх навчальних закладів щодо відповідності навчальному плану підручників, виданих за державним замовленням. На це питання отримано, в більшості випадках, не схвальні відгуки, а саме: 1482 опитаних зазначили про часткову відповідність підручників навчальному плану, 1182 вчителів – про повну відповідність підручників, 145 опитаних вчителів зазначили про те, що підручники майже не відповідають програмам.

Найбільше несхвальних відгуків було стосовно підручників для 9-11 класів (37,3 % негативних відгуків), а найменше - по підручникам для 1-4 класів (17 %). Основною причиною нарікань стосовно підручників в значній мірі стосуються надання предметів різних авторів, які мають різну структуру побудови навчального матеріалу, що унеможлиблює їх використання всіма учнями у класі (209 опитаних).

Слід зазначити, що траплялись випадки коли була відсутня необхідна навчальна література у зв'язку з тим, що видання не було передбачене державним замовленням, про що повідомили 39,2 % респондентів (1108 осіб). Серед них: англійська мова – 29,2 %, математика – 17,4 %, українська мова – 13,7 %.

Під час проведення анкетування також було встановлено, що учителі рекомендують учням інші підручники ніж ті, що були замовлені безкоштовно, зокрема, у 1-4 класах у 41,5 % опитаних; у 5-х класах - 45,9 % з опитаних; у 6-х класах – 39,1 % з опитаних; у 7-8 класах – 32,2 % опитаних; у 9-11 класах – 39,5 % опитаних.

Судячи з відповідей вчителів, серед основних причин рекомендації ними літератури, яка не передбачена державним замовленням, є: недостатня змістовність (або інформативність) підручника (304 опитаних); несвоєчасне надходження підручників (281 опитаний).

З вищевикладеного слідує, що існуюча організація виконання бюджетної програми в частині забезпечення учнів підручниками та навчальними посібниками носить суто формальний характер, та не сприяє доступності та безоплатності в отриманні освіти, що гарантовано державою.

Результати аудиторського дослідження засвідчили, що протягом дослідженого періоду стан забезпеченості навчальних закладів підручниками та посібниками був незадовільним. Так, забезпеченість по досліджуваних навчальних закладах (ЗНЗ, ПТУ, ВНЗ III-IV рівня акредитації та ДНЗ) підручниками та посібниками на 2007/2008 навчальний рік становило 41,5% до потреби передбаченої Бланком замовлення, та 37,7% до фактичної потреби, на 2008/2009 н.р. – 65,3% до Бланку замовлення та 48,8% до фактичної потреби, на 2009/2010 н.р. – 42,7% та 34,2% і на 2010/2011 н.р. – 34,5% та 28,2%.

В ході аудиту встановлено ряд причин, які не сприяли повному задоволенню навчальних закладів підручниками і посібниками та призвели до неефективного використання коштів державного бюджету.

Так, недосконалість існуючої системи формування потреби у забезпеченні навчальних закладів підручниками та посібниками не сприяє її повному задоволенню.

- Міністерством освіти і науки України не було дотримано терміни направлення Бланку замовлення обласному управлінню освіти і науки, термін формування замовлення в регіоні скоротився з визначених 2-х місяців до 2-3 тижнів. Зазначене негативно вплинуло на якість формування заявок;

- Бланк замовлення, через брак часу, заповнювався окремими районними відділами освіти самостійно, виходячи з контингенту відповідного класу на який робилося замовлення;

- Не враховувалась фактична потреба закладів у підручниках, через відсутність певних предметів у Бланках замовлення та не включення навчальної літератури, яка потребувала оновлення.

- Не надається можливості вибору підручників конкретних авторів, що в свою чергу призвело до недотримання наступності у навчальному процесі та отримання підручників понад потребу або взагалі без замовлення.

В результаті наведеного, закладами освіти використовувались підручники понад норму, визначену Постановою від 28.08.2003 №1378, що втратила чинність на підставі Постанови від 27.08.2010 року №781. Поряд з цим, література по окремих предметах надходить без замовлення. Так, протягом дослідженого періоду областю отримано понад потребу 16640 примірників загальною вартістю 342,0 тис.грн. та літератури, яка не замовлялася в кількості 52537 примірники на суму 778,8 тис. гривень.

Також, недотримання строків постачання, а також недостатній рівень забезпечення фактичних потреб закладів освіти у підручниках та посібниках призводить до зниження якості освітніх послуг.

Зокрема, загальна кількість підручників, які надійшли після початку навчального року становить 1,78 млн. примірників на суму 21,6 млн.грн., зокрема по роках: у 2007/2008 н.р. – 433,5 тис. на суму 0,36 млн.грн., у 2008/2009 н.р. – 246,2 тис. на суму 3,25 млн.грн., у 2009/2010 н.р. – 478,0 тис. вартістю 6,18 млн.грн., у 2010/2011 н.р. – 573,7 тис. вартістю 10,58 млн.грн., у 2011/2012 н.р. – 49,9 тис. на суму 1,22 млн. гривень.

По досліджених закладах виявлено факти невідповідності фактичного отримання підручників реальним потребам навчальних закладів. Зокрема, встановлено невідповідність по навчальних рівнях отриманої літератури до потреби заявленої в Бланку замовлення.

Через окремі недоліки в організації роботи МОН України, управліннь та відділів освіти і науки по розподілу підручників навчальними закладами частина підручників не використовувалася у навчальному процесі 19711 підручників і посібників на загальну суму 290,3 тис.гривень.

Однією з причин є наявність по одному предмету декількох видів підручників, які отримали відповідний гриф МОН, та різну методичку викладання у навчальних закладах, не використовувалося у навчальному процесі за весь досліджений період навчальної літератури кількості 5320 примірників на загальну суму 27,0 тис.гривень. При цьому, частина цих підручників надходила у навчальні заклади при відсутності потреби та замовлення на них.

Зазначене ще є наслідком того, що відсутній механізм перерозподілу підручників та навчальних посібників між відділами освіти та/або навчальними закладами, а також відсутня відповідальність керівників навчальних закладів невикористання підручників.

Грунтуючись на результатах проведеного державного фінансового аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, виділених на видання, придбання, зберігання і доставку підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів за 2008-2010 роки та завершений звітний період 2011 року вважаємо за доцільне запропонувати:

На рівні Міністерства освіти і науки України:

- При розподілі навчальної літератури між областями, враховувати фактичну наявність підручників в області в розрізі авторів для додержання наступності у викладанні навчального матеріалу.

- Дотримуватись термінів подання Бланків замовлення в обласні управління освіти і науки, відповідно до Порядку забезпечення учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів підручниками та навчальними посібниками, затвердженого наказом Міністерства освіти і науки України № 442/311/155 від 24.12.1999 р.

На рівні Головного управління освіти і науки Львівської ОДА

- Координувати діяльність відділів освіти у містах та районах області, шляхом збору даних щодо залишків підручників та посібників, які не використовуються в навчальному процесі, з метою використання зведеної по області інформації для можливого перерозподілу даної літератури.

На рівні відділів освіти в районах та містах:

- проводити аналіз забезпечення та використання отриманих підручників та посібників навчальними закладами з метою своєчасного перерозподілу літератури, яка не використовується, між закладами освіти [112].

4.3. Оформлення і реалізація результатів аудиту цільових бюджетних програм

Завершальним етапом процесу аудиту цільових бюджетних програм є узагальнення та реалізація його результатів. За результатами аудиту цільових бюджетних програм складається аудиторський звіт – письмовий документ, в якому відображаються результати аудиторського дослідження [42, с. 55].

У результаті аудиту цільових бюджетних програм аудитори в звіті зазначають об'єми і результати виконаного аудиту ефективності.

При проведенні аудиту цільових бюджетних програм на регіональному рівні складається інформація про участь в аудиті ефективності, яка є складовою аудиторського звіту.

За результатами аудитів ефективності програм місцевих бюджетів складається аудиторський звіт.

За результатами аудиту ефективності у одержувачів бюджетних коштів складається довідка про участь в аудиті ефективності, один примірник якої залишається в одержувача бюджетних коштів. Рекомендується підписання довідки посадовою особою, що проводила збір інформації для аудиторського дослідження за місцезнаходженням одержувача бюджетних коштів, та посадовою особою одержувача бюджетних коштів.

Аудиторський звіт викладається в довільній формі і має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження.

Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення – короткими та чіткими. Кожне слово повинно бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

За можливості інформацію доцільно подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків. Робочі матеріали, які підтверджують встановлені факти, можуть бути оформлені як додатки до звіту.

При посиланні на документи, статистичні, бухгалтерські, аналітичні дані доцільно у тексті аудиторського звіту зазначати джерела інформації. З метою не загромождження текстової частини аудиторського звіту посилання на джерела інформації в тексті позначати цифрами, що відповідають порядковому номеру використаних документів, наведеному у переліку, який є додатком до аудиторського звіту [23].

Проект аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) передається для обговорення розпоряднику бюджетних коштів (виконавцю). Не виключено, що оцінка стану виконання бюджетної програми може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути

враховані. Результати обговорення проекту звіту (інформації) оформляються протоколом.

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) приймається керівництвом органу Державної фінансової інспекції України, що проводив аудит ефективності.

Аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) може направлятися Верховній Раді України, Секретаріату Президента України, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, відповідним органам державної влади та місцевого самоврядування, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям тощо [38].

Аудиторський звіт ефективності виконання програми державного бюджету може вноситись на розгляд колегії головному розпоряднику бюджетних коштів чи Міністерства фінансів України.

Аудиторські звіти регіональних програм та інформацій про участь в аудиті ефективності програм державного бюджету можуть вноситись на розгляд колегії обласних (районних) державних адміністрацій, засідань міськвиконкомів, а також на розгляд сесій місцевих рад, якими затверджено регіональну програму, аудит ефективності якої проводився [23].

Орган Державної фінансової інспекції України здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті (інформації про участь в аудиті ефективності) пропозицій. Порядок проведення такого моніторингу визначає керівник органу Державної фінансової інспекції України, підрозділ якого готував аудиторський звіт. Передусім реалізація наданих пропозицій відстежується за допомогою:

- участі учасників аудиторського дослідження в роботі колегій, нарад, семінарів, що проводяться виконавцями програми за результатами аудиту цільових бюджетних програм;
- отримання від виконавців цільової бюджетної програми інформації про результати розгляду висновків і рекомендацій аудиту цільових бюджетних програм;
- аналізу прийнятих нормативно-правових актів.

Звичайно, деякі пропозиції можуть бути прийняті до впровадження через значний проміжок часу (можливо, навіть через декілька років), але співвідношення запроваджених пропозицій до наданих є найважливішим критерієм якості роботи контролюючого органу. І ця якість залежить від таких основних чинників:

- якості програми аудиту та вміння залучити до спільної співпраці тих, кого контролюють;
- достовірності та повноти зібраної інформації;
- точності і неупередженості аналізу та ґрунтовності зроблених висновків;
- реальності, конкретності та корисності наданих пропозицій;

- переконливості опису в звіті висновків і рекомендацій та правильності визначення користувачів, яким направлено аудиторський звіт.

Моніторинг та оцінка виконання бюджетних програм здійснюється на основі фінансової, статистичної та іншої звітності. Моніторинг та оцінка виконання бюджетних програм здійснюється виконавцями програм (головними розпорядниками бюджетних коштів) за встановленою формою. За результатами проведеного моніторингу та оцінки виконання бюджетних програм головний розпорядник бюджетних коштів аналізує причини невиконання запланованих результатів та вносить обґрунтовані пропозиції стосовно плану заходів покращення реалізації бюджетної програми.

Інформація про результати моніторингу та оцінки бюджетних програм є основою для прийняття рішень стосовно перерозподілу коштів, зменшення або збільшення обсягів асигнувань на виконання програми. Результати звіту про оцінку виконання бюджетних програм включаються до відповідних звітів. Звіт про оцінку виконання бюджетних програм оприлюднюється під час публічного представлення цих звітів [65, с. 53].

Отже, підсумовуючи вищевказане, зазначимо наступне, що згідно Методичних рекомендацій щодо проведення органами Державної фінансової інспекції України аудиту ефективності виконання бюджетних програм, затверджених Наказом ГоловКРУ України від 15.12.2005 р. № 444, процес аудиту ефективності складається з трьох основних етапів: підготовка до аудиту; проведення аудиту; реалізація результатів аудиту.

Як показує практика, успіх у здійсненні перших двох етапів майже повністю залежить від фахової підготовки, відповідних особистих якостей, вміння аудитора, який проводить аудиторське дослідження. Від організації третього етапу залежить реальність управлінського впливу аудиту як форми фінансового контролю.

Кожен із визначених етапів містить перелік заходів, що здійснюються державними аудиторами. Так, на підготовчому етапі, як правило, здійснюється збір різного роду інформації, що стосується як самої програми, так і сфери її застосування, здійснюється вибір проблеми і гіпотез аудиту, на основі чого розробляється програма і план аудиту.

Якість проведеного дослідження майже наполовину залежить від ретельної підготовки, яка містить процедури: вибір теми аудиту; визначення об'єкта аудиту; визначення проблеми аудиту; визначення гіпотез аудиту; підбір персоналу для проведення дослідження; розробка докладної програми аудиту.

Найбільш відповідальним і складним елементом фази підготовки до аудиторського дослідження є визначення проблеми аудиту. Для цього необхідно проаналізувати загальновідомі вади виконання цільової бюджетної програми, які визначаються під час попереднього ознайомлення з досліджуваною цільовою бюджетною програмою. Виходячи з характеру визначеної проблеми, а також аналізуючи наявну інформацію про стан виконання цільової бюджетної програми, висуваючи гіпотези аудиту – припущення (здогад) щодо причин виникнення та існування низки проблем,

недосконалості певних позицій в організації виконання цільової бюджетної програми, які заважають досягти очікуваних результатів.

Для визначення гіпотез аудиту необхідно мати чітке уявлення про те, звідки і яку інформацію можна отримати, щоб доказати або спростувати ту чи іншу гіпотезу. Такими джерелами є: законодавство, науково-дослідні розробки, офіційні коментарі, інтерв'ю, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів тощо; статистичні та інші звітні дані в динаміці (до програми і після), результати попередніх контрольних заходів; результати опитування, анкетування тощо.

Результатом проведеної підготовчої роботи має стати проект програми аудиту, який у процесі обговорення з представниками виконавців цільової бюджетної програми уточнюється. З метою уніфікації результатів досліджень доцільно підготувати до програми табличний матеріал, схеми, визначити конкретні дані для порівняння та аналізу. Затверджена керівником органу Державної фінансової інспекції програма аудиту надається для вивчення і виконання учасникам дослідження.

На етапі безпосереднього проведення аудиту виконуються контрольні процедури для підтвердження отриманих даних, здійснюється детальний аналіз якісних та кількісних показників виконання програми, після чого визначається ступінь її ефективності.

Друга фаза організації аудиту цільових бюджетних програм – проведення безпосередньо аудиторського дослідження, яке складається із збору, опрацювання та узагальнення інформації про виконання програми; підготовки висновків щодо підтвердження чи спростування гіпотез існування проблеми аудиту; розробки пропозицій щодо поліпшення роботи з виконання програми; складання і погодження аудиторського звіту.

Під час аудиту цільових бюджетних програм можливим є здійснення також аналізу статистичної та фінансової звітності, проведення вибіркового обстеження, вивчення конкретних прикладів для встановлення причин і наслідків, порівняння планових розрахунків і фактичних показників, кращого досвіду з існуючою практикою, зокрема зарубіжною.

Загалом усі процедури дослідження повинні бути задокументовані, а дані, на які роблять посилання фінансові інспектори, повинні розміщуватися в додатках до звіту. Ясність, достовірність, достатність зібраних даних, кваліфікований аналіз інформації має дуже велике значення, оскільки аудит ефективності відкритий для громадськості.

Під час підготовки висновків щодо гіпотез аудиту потрібно враховувати, що оскільки ефективність пов'язана з економічністю, то найважливішим питанням в дослідженні є встановлення того, чи оптимально використано бюджетні кошти, чи їх достатньо, чи можна було отримати такі самі або подібні результати з погляду якості та кращої технології, але з меншими затратами ресурсів. Тобто потрібно доказати чи спростувати гіпотези за допомогою зібраних даних.

За результатами таких досліджень формулюються висновки і пропозиції, які обговорюються спільно із розпорядниками бюджетних коштів за даною програмою.

На заключному етапі здійснюється оформлення аудиторського звіту. Після завершення аудиту ефективності здійснюється контроль за реалізацією результатів аудиту.

У результаті аудиту цільових бюджетних програм аудитори в звіті зазначають об'єми і результати виконаного аудиту ефективності.

За результатами аудитів ефективності програм місцевих бюджетів складається аудиторський звіт. За результатами аудиту ефективності у одержувачів бюджетних коштів складається довідка про участь в аудиті ефективності, один примірник якої залишається в одержувача бюджетних коштів. Рекомендується підписання довідки посадовою особою, що проводила збір інформації для аудиторського дослідження за місцезнаходженням одержувача бюджетних коштів, та посадовою особою одержувача бюджетних коштів.

При проведенні аудиту цільових бюджетних програм на регіональному рівні складається інформація про участь в аудиті ефективності, яка є складовою аудиторського звіту.

Аудиторський звіт викладається в довільній формі і має виключати можливість двоякого трактування та нечіткість і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та забезпечена надійними та достовірними фактами аудиторського дослідження. Інформація аудиторського звіту має бути зрозумілою та конструктивною, речення - короткими та чіткими. Кожне слово повинно бути точним і недвозначним. Слід уникати сленгових виразів, специфічних технічних термінів, повторів, літературних цитат. Звіт не повинен містити будь-яких обвинувачень з приводу порушень, помилок або невідповідностей.

Проект аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) передається для обговорення розпоряднику бюджетних коштів (виконавцю). Не виключено, що оцінка стану виконання бюджетної програми може стати предметом дискусії, за наслідками якої конструктивні зауваження мають бути враховані. Результати обговорення проекту звіту (інформації) оформляються протоколом.

Рішення щодо оприлюднення аудиторського звіту (інформації про участь в аудиті ефективності) приймається керівництвом органу Державної фінансової інспекції України, що проводив аудит ефективності.

Аудиторський звіт (інформація про участь в аудиті ефективності) може направлятися Верховній Раді України, Секретаріату Президента України, Кабінету Міністрів України, Мінфіну, відповідним органам державної влади та місцевого самоврядування, які причетні до виконання бюджетних програм, головному розпоряднику бюджетних коштів, а також зацікавленим науковцям, закладам освіти, підприємствам, установам та організаціям тощо.

Аудиторський звіт ефективності виконання програми державного бюджету може виноситись на розгляд колегії головного розпорядника бюджетних коштів чи Міністерства фінансів України.

Орган Державної фінансової інспекції України здійснює моніторинг та облік стану впровадження відображених в аудиторському звіті (інформації про участь в аудиті ефективності) пропозицій. Передусім реалізація наданих пропозицій відстежується за допомогою:

- участі учасників аудиторського дослідження в роботі колегій, нарад, семінарів, що проводяться виконавцями програми за результатами аудиту цільових бюджетних програм;
- отримання від виконавців цільової бюджетної програми інформації про результати розгляду висновків і рекомендацій аудиту цільових бюджетних програм;
- аналізу прийнятих нормативно-правових актів.

Моніторинг та оцінка виконання бюджетних програм здійснюється на основі фінансової, статистичної та іншої звітності. Моніторинг та оцінка виконання бюджетних програм здійснюється виконавцями програм (головними розпорядниками бюджетних коштів) за встановленою формою. За результатами проведеного моніторингу та оцінки виконання бюджетних програм головний розпорядник бюджетних коштів аналізує причини невиконання запланованих результатів та вносить обґрунтовані пропозиції стосовно плану заходів покращення реалізації бюджетної програми.

Інформація про результати моніторингу та оцінки бюджетних програм є основою для прийняття рішень стосовно перерозподілу коштів, зменшення або збільшення обсягів асигнувань на виконання програми. Результати звіту про оцінку виконання бюджетних програм включаються до відповідних звітів. Звіт про оцінку виконання бюджетних програм оприлюднюється під час публічного представлення цих звітів.

РОЗДІЛ 5

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ЦІЛЮВИХ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ РОЗВИТКУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

- 5.1. Сучасні методичні аспекти аудиту цільових бюджетних програм**
- 5.2. Удосконалення методики аудиту цільових бюджетних програм в умовах реформування фінансово-економічної системи України**
- 5.3. Підвищення дієвості та ефективності аудиту цільових бюджетних програм**

5.1. Сучасні методичні аспекти аудиту цільових бюджетних програм

Проблеми ефективного використання бюджетних коштів та оцінки результатів управління актуальні для України. Удосконалення системи зовнішнього та внутрішнього контролю й аудиту використання коштів бюджетів входить до першочергових заходів бюджетної політики уряду.

Початковою проблемою виступає фрагментарність, некоректність сприйняття великого досвіду економічно розвинених країн світу, відсутність чіткої системи нормативно-правового регулювання питань організації та методологія проведення аудиту ефективності у державному секторі.

Реалізація завдань аудиту цільових бюджетних програм передбачає визначення послідовності його здійснення.

Для проведення аудиту цільових бюджетних програм або аудиту ефективності, як правило, створюється аудиторська група. Крім того, аудит ефективності може вимагати додаткової підготовки в таких галузях знань як державне управління, економіка та соціальні науки.

Керівник аудиторської групи проводить інструктаж серед аудиторів та залучених фахівців щодо визначення ключових питань, методів дослідження тощо.

Проведенню аудиту цільових бюджетних програм передують направлення головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше, ніж за 10 днів до початку проведення аудиту ефективності, повідомлення про проведення аудиту ефективності. Підготовка до аудиту полягає у попередньому вивченні питань, пов'язаних з досліджуваною програмою (попередній аудит) та подальшій розробці програми аудиту. Попередній аудит починається із збору даних про досліджувану бюджетну програму для збільшення знань аудитора про неї, визначення результативних показників бюджетної програми, або критеріїв оцінки. Вже на цьому етапі кожний учасник дослідження повинен мати уяву про те, як виглядатиме аудиторський звіт [23].

Збір інформації у процесі аудиту ефективності може проводитися як за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу, так і за письмовим зверненням до нього органів Державної фінансової інспекції України. Збір

інформації за місцезнаходженням учасника бюджетного процесу здійснюється на підставі направлення, виданого керівником органу Державної фінансової інспекції або його заступником.

Аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту цільових бюджетних програм і на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.

Відповідно до міжнародного досвіду проведення аудиту цільових бюджетних програм виділяють шість етапів [105, с. 78]:

- 1) вибір проблеми для аудиту;
- 2) планування проекту аудиту;
- 3) збір даних;
- 4) аналіз даних;
- 5) написання проекту аудиторського звіту;
- 6) завершення проекту аудиту.

На наш погляд, процес аудиту ефективності доцільно розглядати через призму загального процесу аудиту, який традиційно складається з трьох етапів: підготовчого, проведення аудиту, реалізація результатів аудиту. Однак специфіка даного виду аудиту зумовлює дещо інше змістове наповнення визначених етапів.

Як зазначає колектив авторів під керівництвом проф. Є.В. Мниха, процес планування в контрольному органі можна розбити на два послідовних етапи: стратегічне (перспективне) та поточне (щорічне) планування [70, с. 53]. Це стосується як Державної фінансової інспекції України, так і Рахункової палати.

Стратегічний план визначає узгоджений цикл (періодичність проведення) фінансового контролю, необхідний для того, щоб провести контроль у всіх організаціях, які обрані для перевірки.

Він дозволяє керівництву контрольного органу визначити загальну кількість установ, які підлягають перевірці; ризики та пріоритети, які будуть основою для перевірки; необхідну кількість контролерів та потреби в інших ресурсах [69, с. 53]. Дослідниками визначається коло критеріїв, які впливають на вибір об'єктів аудиту ефективності та методикку їх оцінки.

Після того, як певна програма чи напрямок включені до програми аудиту ефективності Державної фінансової інспекції України чи Рахункової палати, процес планування за цією програмою набуває поточного характеру і з цього моменту розпочинається організація аудиту ефективності даної програми.

Синтезуючи попередньо наведені підходи, вважаємо, методичні етапи аудиту цільових бюджетних програм мають наступний зміст (табл. 5.1).

Кожен із визначених етапів містить перелік заходів, що здійснюються державними аудиторами. Так, на підготовчому етапі, як правило, здійснюється збір різного роду інформації, що стосується як самої програми, так і сфери її застосування, здійснюється вибір проблеми і гіпотез аудиту, на основі чого розробляється програма і план аудиту. З цією метою державний аудитор збирає

дані про досліджувану цільову бюджетну програму, визначає результативні показники бюджетної програми або критерії її оцінки.

На етапі безпосереднього проведення аудиту виконуються контрольні процедури для підтвердження отриманих даних, здійснюється детальний аналіз якісних та кількісних показників виконання програми, після чого визначається ступінь її ефективності [45, с. 230].

Таблиця 5.1

Стадії здійснення аудиту цільових бюджетних програм

Назва етапу аудиту ефективності	Дії державних аудиторів
Підготовчий етап	Збір інформації про сферу, на яку розповсюджується дія програми
	Збір інформації про мету, способи реалізації, результати бюджетної програми
	Визначення показників виконання програми
	Вибір критеріїв оцінки програми
	Вибір проблеми для аудиту
	Вивчення системи внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів
	Визначення гіпотез для аудиту
	Розробка програми та плану аудиту
Проведення аудиту	Збір інформації
	Проведення контрольних процедур
	Аналіз інформації
	Визначення ступеня довіри до результатів аналізу
	Визначення ступеня ефективності бюджетної програми
	Формулювання висновків та розробка пропозицій
	Обговорення результатів аудиту
Реалізація результатів аудиту	Оформлення аудиторського звіту
	Контроль за реалізацією результатів аудиту

Джерело: складено авторами на основі [24, с. 55; 26, с. 231]

Відповідно до Правил складання паспортів цільових бюджетних програм та інформації про їх виконання паспорт бюджетної програми – це документ, що визначає суму коштів, затверджену в державному бюджеті для виконання цільової бюджетної програми, законодавчі підстави її реалізації, мету, завдання, напрями діяльності, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми, на основі яких здійснюється контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів і аналіз виконання бюджетної програми [20]. Паспорт виконання бюджетної програми «Видання, придбання, зберігання і доставка підручників і посібників для студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-

технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів» за 2010-2011 рр. відображено в Додатку А.

Результативні показники цільової бюджетної програми – це кількісні і якісні показники, які дають змогу здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми для досягнення визначених мети та завдань бюджетної програми, виходячи з граничного обсягу взяття бюджетних зобов'язань у відповідному бюджетному періоді [30, с. 155].

Результативні показники бюджетних програм поділяються на такі групи:

1) показники затрат – визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми та характеризують структуру витрат бюджетної програми;

2) показники продукту – використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей. Показниками продукту є, зокрема, обсяг виробленої продукції чи наданих послуг у реалізації виконання бюджетної програми, кількість користувачів товарами (роботами, послугами) тощо;

3) показники ефективності в залежності від напрямів, що виконуються в ході бюджетної програми, можуть визначатися як:

- витрати ресурсів на одиницю показника продукту (економність);
 - відношення максимальної кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до визначеного обсягу фінансових ресурсів (продуктивність);

- досягнення визначеного результату (результативність);

4) показники якості — сукупність властивостей, які характеризують досягнуті результати якості створеного продукту, що задовольняють споживача відповідно до їх призначення та відображають послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій у наданні послуг (товарів, робіт) споживачам за рахунок коштів бюджетної програми [19].

У разі недостатності показників паспорта цільової бюджетної програми або за відсутності певних показників виконання бюджетної програми необхідно разом із головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найзначущіші звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети цільової бюджетної програми (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Показники, які використовуються для оцінки цільових бюджетних програм

Результативні показники, вказані в паспорті цільової бюджетної програми	Показники, які доцільно використовувати тільки при зовнішньому оцінюванні
<ul style="list-style-type: none"> показники витрат відображають обсяг і структуру фінансових ресурсів, залучених (витрачених) для виконання цільової бюджетної програми; 	<ul style="list-style-type: none"> показники ефективності визначаються як співвідношення кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до

<ul style="list-style-type: none"> показники продукту вказують на обсяг виробленої у результаті виконання цільової бюджетної програми продукції, наданих громадських послуг чи створених умов для їх своєчасного і за мінімальною ціною надання у майбутньому; показник результату, що визначає рівень досягнення цілей цільової бюджетної програми. 	<p>їх вартості у грошовому або людському вимірі (витрати ресурсів на одиницю показника продукту);</p> <ul style="list-style-type: none"> показник економії, який являє собою величину невикористаних можливостей зростання продуктивності в ході виконання цільової бюджетної програми; показник впливу, вказує на те, чи дала програма бажані результати, наскільки задоволена проблема.
--	---

Джерело: складено авторами на основі [24, с. 156].

Дана методика оцінює виконання програми з погляду досягнення запланованих показників, проте не бере до уваги аналіз динаміки досягнення показників в часі.

Рубан Н.І. пропонує здійснювати оцінку результативності виконання бюджетної програми шляхом зіставлення фактичних (звітних) результатів з плановими (прогнозними) результатами з огляду на використані для досягнення цих результатів ресурси у такому порядку:

- визначається, яким є рівень виконання фізичних обсягів програми. У паспорті програми ним є показник;
- за даними звітності визначається: економія ресурсів; досягнення позитивних тенденцій; зменшення впливу негативних тенденцій та ін.;
- досягнуті показники продукту порівнюються із відповідними показниками за попередні періоди щодо цієї бюджетної програми [90, с. 3].

Дана методика враховує аналіз динаміки виконання програми в часі, проте не враховує аналіз досягнення показників програми при заданому рівні фінансування. Вважаємо некоректним порівняння показників продукту в часі як індикаторів динаміки задоволення проблеми в часі, оскільки на рівень задоволення проблеми впливають фактори, які не залежать від показника продукту:

- рівень фінансування (різні обсяги бюджетного фінансування в різні періоди часу впливають на рівень досягнення планованих показників);
- у різні періоди вживались різні заходи (якщо в межах першого року робився акцент на інвестуванні в основні фонди, то очевидно віддача буде в наступні періоди);
- динаміка розв'язку проблеми (з часом проблемна ситуація може мати тенденцію або до зростання, або до спаду через вплив об'єктивно існуючої ситуації в момент часу, але це не буде позитивним або негативним для бюджетного фінансування програми).

Тому, враховуючи викладене, вважаємо коректним порівняти в часі не абсолютні показники продукту, а рівень впливу програми на розв'язання

проблемної ситуації використовуючи запропонований інтегральний коефіцієнт впливу (K_e):

$$K_e = K_\phi \times K_{en} \times K_{az} \times K_{pn} \quad (5.1),$$

де

K_ϕ - коефіцієнт фінансування;

K_{en} - коефіцієнт виконання програми за кінцевим продуктом;

K_{az} - коефіцієнт адекватності заходів;

K_{pn} - коефіцієнт розв'язку проблеми.

Зокрема, коефіцієнт фінансування (K_ϕ) визначається як відношення фактичного обсягу фінансування програми (Φ_ϕ) до запланованого (Φ_{nl}):

$$K_\phi = \frac{\Phi_\phi}{\Phi_{nl}} \quad (5.2).$$

Він показує, на якому рівні проходило фактичне фінансування програми.

Коефіцієнт виконання програми (K_{en}) визначається як відношення кінцевого результату програмованих заходів (Π_ϕ) до запланованого результату (Π_{nl}):

$$K_{en} = \frac{\Pi_\phi}{\Pi_{nl}} \quad (5.3).$$

Він характеризує ступінь реалізації програми.

Коефіцієнт адекватності заходів (K_{az}) визначається відношенням обсягу і структури здійснених заходів відповідно до програми (K_{zp}) до передбачених програмою заходів (K_{zn}):

$$K_{az} = \frac{K_{zp}}{K_{zn}} \quad (5.4).$$

Він вказує на повноту реалізації програмованих заходів у вирішенні проблемної ситуації. За цим коефіцієнтом можна дати висновок про раціональну структуру і масштаби запрограмованих заходів відповідно до досягнутої мети бюджетної програми, оскільки ціль програми може бути досягнута, але проблема не вирішена.

Коефіцієнт розв'язання проблем (K_{pn}) визначається відношенням фактичної динаміки розв'язання проблеми ($I_{\phi n}$) до прогнозованої (I_{nn}):

$$K_{pn} = \frac{I_{\phi n}}{I_{nn}} \quad (5.5).$$

Цей коефіцієнт характеризує, наскільки проблемна ситуація розв'язувалася автономно, без впливу бюджетної програми, оскільки з часом через неправильний прогноз ця проблема може трансформуватися в іншу, а бюджетна програма буде вирішуватися попередню.

За результатами аналізу робиться висновок про наявність проблем у виконанні бюджетної програми – невиконання запланованих показників чи

поставленої мети, використовуючи кількісний метод оцінки результатів виконання бюджетної програми [70, с. 158].

Існує декілька рівнів оцінки виконання цільової бюджетної програми, а саме:

- ефективний – рівень показників виконання показників продукту ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування);
- недостатньо ефективний - рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був менше забезпеченого рівня фінансування;
- неефективний – рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості був значно менше забезпеченого рівня фінансування.

Якщо виконання цільової бюджетної програми оцінено як ефективне, на етапі попереднього аудиту керівництвом органу Державної фінансової інспекції України може бути ухвалене рішення про відміну проведення аудиторського дослідження.

Виходячи з аналізу виконання результативних показників бюджетної програми, залежно від того, які показники бюджетної програми виконувалися гірше за все, необхідно сформулювати проблему, котра існує у виконанні цільової бюджетної програми [47, с. 86].

За результатами таких досліджень формулюються висновки і пропозиції, які обговорюються спільно із розпорядниками бюджетних коштів за даною програмою.

На заключному етапі здійснюється оформлення аудиторського звіту. Після завершення аудиту ефективності здійснюється контроль за реалізацією результатів аудиту.

5.2. Удосконалення методики аудиту цільових бюджетних програм в умовах реформування фінансово-економічної системи України

На сьогодні аудит ефективності широко використовується в усіх секторах економіки, оскільки він сприяє успішному вирішенню проблем підвищення ефективності й результативності бюджетних витрат, які є актуальними практично для всіх країн.

Проблеми ефективного використання бюджетних коштів та оцінки результатів управління актуальні і для України. Удосконалення системи зовнішнього та внутрішнього контролю й аудиту використання коштів бюджетів входить до першочергових заходів бюджетної політики уряду. Початковою проблемою виступає фрагментарність, некоректність сприйняття багатого досвіду економічно розвинених країн світу, відсутність чіткої системи нормативно-правового регулювання питань організації та методики проведення аудиту ефективності у державному секторі. Методики проведення аудиту

ефективності не відповідають усім сучасним вимогам і потребують значного доопрацювання.

Запровадження аудиту цільових бюджетних програм або аудиту ефективності в Україні супроводжується складнощами та проблемами.

1. Однією з основних проблем є незавершеність реформи бюджетного процесу. Так, на сьогодні запроваджено лише окремі елементи програмно-цільового методу: форми бюджетних запитів, програму класифікації видатків державного бюджету, розподіл бюджетних програм за пріоритетами, розроблено результативні показники виконання бюджетних програм.

Проблеми:

- для виконавців програм актуальна проблема – розробка системи показників результативності виконання показників бюджетних програм;
- удосконалення показників для виконання кожного завдання програми;
- для проведення аудиту ефективності немає належної інформаційної бази, відсутня звітність про результати діяльності, відомості про якість наданих державних послуг [109, с. 56].

2. Відсутність упорядкованої системи нормативно-правового регулювання. Багато актів стосуються питань державного фінансового контролю, але в них немає єдиної концептуальної основи щодо визначення термінології, засад організації, методики проведення.

3. Не вирішене питання про те, хто саме повинен займатися аудитом ефективності – тільки Рахункова палата або органи Державної фінансової інспекції України та ДКУ, чи інші органи.

4. Не врегульоване питання організації та методики проведення цього аудиту незалежними аудиторами, не створено належної правової основи для його запровадження у їх практичну діяльність.

5. Згідно з Рішенням АПУ окремі види оцінок ефективності використання виробничих потужностей, здійснення окремих операцій, функціонування систем внутрішнього контролю та інших систем діяльності суб'єктів господарювання віднесено до складу завдань з надання впевненості, що не є аудитом. Державні аудитори Канади при перевірках використовують методику, за якої високий рівень ризику зумовлений суттєвістю в очікуванні відхилення від стандартів [63, с. 45].

6. Обмежено застосовується внутрішній аудит, правове та методологічне забезпечення державного внутрішнього контролю та аудиту формується, а завдання, які вирішуються, визначаються нормативними вимогами, що висувуються до аудиту фінансової звітності. Важливо швидше запровадити поняття оцінки стану внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів на етапі планування та організації контрольних заходів.

7. Фрагментарність методичної бази. Багато процедур аудиту ефективності можна запозичити з аудиту фінансової звітності, але в цілому розробка методики є більш складною. Неможливе застосування показників комерційної діяльності для оцінки ефективності в державному управлінні. Контрольні заходи Рахункової палати та Державної фінансової інспекції

України спрямовані на виявлення бюджетних правопорушень, а не на експертизу якості діючого управління та оцінку ефективності планування і використання бюджетних коштів.

Державний аудитор дотримується режиму економії ресурсів відповідно до стандартів і положень Державного офісу обліку Уряду США. Аудитори USGAO застосовують види оцінок ефективності: оцінку процесу – відповідність якості послуг сподіванням; оцінку продукту – рівня досягнення результатів програми; оцінку впливу – чистого ефекту виконання програми із зіставлення з тим, що було б у разі її відсутності; оцінку витрат корисності-результативності – відповідності між результатами виконання програми й витраченими ресурсами [108, с. 138].

Сьогодні більшість перевірок у США, Великій Британії, Канаді, Австралії та інших країнах належать до категорії аудиту адміністративної діяльності, а тому мають багато спільних рис із державним аудитом. Державний аудит становить нове бачення контрольної функції, яку державний аудитор виконує разом з керівниками організацій, що підлягають дослідженню. Державний аудитор виконує не тільки роль контролера, а й консультанта. У Нідерландах до завдань аудиту ефективності входить оцінка рівня діяльності на предмет досягнення запланованого результату [63, с. 44].

8. В Україні відсутня система навчання і перепідготовки державних службовців з контролю та аудиту. Державний Секретар штату Вашингтон прийняв Ініціативу 900, яка визначає функції та завдання державних аудиторів при аудиті ефективності і визначає основи з їх навчання. Також у ній визначаються місця економії ресурсів (так, у штаті Техас забезпечено економію 9 млрд дол.).

9. Недостатньо вітчизняної літератури, докладних розробок, посібників, стандартів, що дає прогалину у формуванні його методології і вимагає теоретичних розробок і практичного втілення.

10. Немає чіткого та однозначного визначення термінів з аудиту ефективності у сучасній літературі. У Законі «Про аудиторську діяльність» під аудитом розуміють винятково аудит фінансової звітності. Зарубіжні автори розглядають термін «аудит» як «процес накопичення та оцінки інформації, яка піддається кількісній оцінці та відноситься до специфічної господарської системи, для визначення і висловлення незалежної думки про ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям». При такому трактуванні під аудитом розуміють усі існуючі на практиці види аудиту, в тому числі зовнішній (незалежний), державний і внутрішній [5].

Отже, необхідно дотримання в аудиті ефективності умов для його розвитку, вирішення проблем та наближення до найкращої міжнародної практики, для того щоб він зайняв належне місце в системі державного фінансового контролю, сприяв би модернізації бюджетного процесу і підвищенню якості державного управління.

Потрібно створити належну нормативну та методичну основи для проведення аудиту ефективності, справдити єдину концепцію розвитку

державного фінансового контролю в Україні з урахуванням найкращої міжнародної практики та контролювати виконання принципів, вказаних у загальних стандартах професійної етики державних аудиторів і контролерів у сфері державних фінансів. Внести зміни і доповнення в чинне законодавство, зокрема до Бюджетного кодексу, Закону України «Про Рахункову палату».

Також необхідно завершити впровадження механізмів програмно-цільового методу, забезпечивши не тільки формування, а й застосування в бюджетному процесі повної та достовірної звітності про результативні показники виконання бюджетних програм з метою вдосконалення інформаційної бази.

Особливу увагу приділити покращенню якості літератури, яка б повно визначала поняття, стандарти, методику аудиту ефективності.

Важливу роль у вдосконаленні методики й практики державного фінансового контролю та запровадження механізмів аудиту ефективності відіграє створення умов для підготовки і атестації аудиторів, які працюють у секторі державного управління. Необхідно розробити комплексний підхід до підбору фахівців, їх теоретичної й практичної професійної підготовки; також відповідні програми навчання, порядок атестації фахівців з державного контролю й аудиту.

Необхідно більш активно залучати незалежних аудиторів до проведення аудиту ефективності. Практична реалізація цього можлива тільки після опрацювання та закріплення у вітчизняному законодавстві механізмів залучення до проведення аудиту ефективності у державному секторі більш кваліфікованих сертифікованих аудиторів.

До розробки пропозицій з питань методики аудиту ефективності можуть бути залучені професійні аудиторські організації (зокрема, АПУ і САУ), незалежні аудитори та експерти, що мають досвід взаємодії з органами та організаціями сектору державного управління за аналогією до міжнародної практики [31, с. 33].

5.3. Підвищення дієвості та ефективності аудиту цільових бюджетних програм

Сьогодні використання механізму цільових бюджетних програм як засобу реалізації пріоритетних напрямів та розв'язання найважливіших проблем соціально-економічного розвитку має суттєві недоліки. До основних недоліків процесу формування та реалізації цільових бюджетних програм слід віднести:

1) відсутність погоджування фінансування цільових бюджетних програм з можливостями бюджету протягом усього терміну виконання програми. Процес затвердження державних цільових програм, які виконуються в межах цільових бюджетних програм протягом бюджетного року не вимагає погодження з Міністерством фінансів України про забезпечення балансу

зобов'язань держави за даною програмою з фінансовими можливостями бюджету на середньострокову перспективу.

Як свідчить аналіз, забезпеченість програм реальними джерелами фінансування є низькою і в середньому складає 50 % від затверджених ними обсягів. За такого низького рівня фінансування звичайно складно розрахувати на виконання визначених завдань та досягнення поставлених цілей.

2) низький рівень програмної та між програмної узгодженості на фоні великої кількості напрямків та значної кількості цільових бюджетних програм призводить до дублювання завдань та заходів цільових бюджетних програм.

3) відсутність надійного моніторингу та контролю за ходом виконання та фінансування цільових бюджетних програм:

- по-перше, відсутній контроль з боку Міністерства економічного розвитку і торгівлі України та Міністерства фінансів України;

- по-друге, відсутній оперативний моніторинг з боку Міністерства фінансів та Державного казначейства за фінансуванням цільових бюджетних програм з бюджету. На сьогодні діючий алгоритм урахування цільових бюджетних програм у бюджеті передбачає, що спочатку завдання та обсяги фінансування розподіляються між розпорядниками бюджетних коштів, а потім агрегуються разом з іншими завданнями зазначених виконавців у межах тих чи інших бюджетних програм. Унаслідок Держказначейство не володіє інформацією ні про стан фінансування заходів цільових бюджетних програм за рахунок бюджету, ні про стан їх виконання, тому така ситуація не дає змоги налагодити надійний контроль за виконанням програм та не додає прозорості бюджетним потокам [107, с. 38].

Враховуючи вищезазначені недоліки процесу формування та реалізації цільових бюджетних програм, можна стверджувати, що існує необхідність підвищення ефективності функціонування системи цільових бюджетних програм. Для цього передусім слід удосконалити стандарти розроблення, процедури затвердження та механізми їх реалізації.

По-перше, процес управління формуванням та реалізацією цільових бюджетних програм має бути більш конкретним, прозорим та контрольованим. Для підвищення ефективності функціонування системи цільових бюджетних програм необхідно удосконалити регламентацію механізмів і процедур інституту цільових бюджетних програм, а саме висвітлити та регламентувати процедуру відбору проблем для розроблення цільових бюджетних програм, порядок їх формування, порядок здійснення державної експертизи та оцінки, процедуру затвердження програми, порядок проведення конкурсного відбору виконавців заходів та завдань програми, порядок фінансування цільової бюджетної програми, управління реалізацією та контроль за ходом її виконання, а також звітність про хід виконання цільової бюджетної програми.

По-друге, в зазначеному Порядку повинні знайти відображення наступні принципові питання:

1. Для урахування впливу новоприйнятих зобов'язань на середньостроковий прогноз бюджетних показників необхідно зобов'язати

Міністерство фінансів вести зведений план – потребу у фінансуванні заходів цільових бюджетних програм в межах державних цільових програм за роками та подавати його як обов'язків інформаційний матеріал до Кабінету Міністрів України разом з іншими обов'язковими для погодження проекту цільової бюджетної програми документами.

2. Для забезпечення відкритості та прозорості системи цільових бюджетних програм (у тому числі державних цільових програм) необхідно розширити зміст його обліку, який на сьогодні складається з кодифікації (присвоєння номера) та ведення переліку назв програм. Міністерство економічного розвитку та торгівлі повинно вести та оприлюднювати інформаційну базу для цільових бюджетних програм за такими показниками:

- обсяги коштів на виконання програм із загального і спеціального фондів: уже витрачені фактично; мали бути витрачені за планом; залишилось профінансувати за планом;
- рівень фінансування програмних заходів;
- співвідношення коштів загального та спеціального фондів бюджету фактично та згідно з програмою;
- стан виконання програми та ін.

3. Для посилення контролю за реалізацією цільових бюджетних програм необхідно:

- уточнити функції державного замовника-координатора щодо його відповідальності за підготовку й реалізацію цільової бюджетної програми, їх фінансування, координацію діяльності державних замовників, надання звітності про хід реалізації та ввести персональну відповідальність за їх виконання, а саме кінцеві результати та цільове і ефективне витрачання коштів;

- зобов'язати замовника до початку реалізації цільової бюджетної програми затвердити та подати до Міністерства економічного розвитку та торгівлі положення про управління реалізацією цільової бюджетної програми, яке визначатиме: порядок формування організаційно-фінансового плану реалізації цільової бюджетної програми; механізми коригування програмних заходів та їх ресурсного забезпечення в ході реалізації; процедуру забезпечення публічності моніторингу та реалізацією заходів програми;

- уніфікувати та підвищити вимоги до щорічної звітності, що надходить від державних замовників про хід виконання цільових бюджетних програм.

По-третє, необхідно вирішити питання з кодифікацією цільових бюджетних програм у межах Бюджетної класифікації для налагодження оперативного моніторингу за їх фінансуванням з боку Міністерства фінансів та Держказначейства і забезпечення відкритості та прозорості процедур виділення і спрямування бюджетних коштів на фінансування через отримання можливості здійснювати чіткий адресний контроль за виділеними коштами.

Здійснення оптимізації структури цільових бюджетних програм шляхом вилучення з їх переліку тих, що не відповідають першочерговим пріоритетам розвитку, допоможе привести у відповідність потребу в фінансуванні з реальними можливостями бюджет, а, отже домогтися забезпечення повного

фінансування програм у визначені терміни, що сприятиме досягненню цілей [37, с. 115-117].

Отже, підсумовуючи вищевказане, зазначимо наступне, удосконалення системи зовнішнього та внутрішнього контролю й аудиту використання коштів бюджетів входить до першочергових заходів бюджетної політики уряду. Реалізація завдань аудиту цільових бюджетних програм передбачає визначення послідовності його здійснення.

Для проведення аудиту цільових бюджетних програм або аудиту ефективності, як правило, створюється аудиторська група. Керівник аудиторської групи проводить інструктаж серед аудиторів та залучених фахівців щодо визначення ключових питань, методів дослідження тощо.

Проведенню аудиту цільових бюджетних програм передують направлення головному розпоряднику бюджетних коштів за досліджуваною програмою (відповідальному виконавцю) не пізніше, ніж за 10 днів до початку проведення аудиту ефективності, повідомлення про проведення аудиту ефективності. Аудитор зобов'язаний пред'явити керівнику учасника бюджетного процесу направлення на право проведення аудиту цільових бюджетних програм і на його прохання розписатися в журналі відвідування учасника бюджетного процесу.

Відповідно до міжнародного досвіду проведення аудиту цільових бюджетних програм виділяють шість етапів: 1) вибір проблеми для аудиту; 2) планування проекту аудиту; 3) збір даних; 4) аналіз даних; 5) написання проекту аудиторського звіту; 6) завершення проекту аудиту.

Процес аудиту цільових бюджетних програм доцільно розглядати через призму загального процесу аудиту, який традиційно складається з трьох етапів: підготовчого, проведення аудиту, реалізація результатів аудиту. Кожен із визначених етапів містить перелік заходів, що здійснюються державними аудиторами. Так, на підготовчому етапі, як правило, здійснюється збір різного роду інформації, що стосується як самої програми, так і сфери її застосування, здійснюється вибір проблеми і гіпотез аудиту, на основі чого розробляється програма і план аудиту. З цією метою державний аудитор збирає дані про досліджувану цільову бюджетну програму, визначає результативні показники бюджетної програми або критерії її оцінки.

Результативні показники цільової бюджетної програми – це кількісні і якісні показники, які дають змогу здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми для досягнення визначених мети та завдань бюджетної програми, виходячи з граничного обсягу взяття бюджетних зобов'язань у відповідному бюджетному періоді.

Результативні показники бюджетних програм поділяються на такі групи:

1) показники затрат - визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми та характеризують структуру витрат бюджетної програми;

2) показники продукту – використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей. Показниками продукту є, зокрема, обсяг виробленої

продукції чи наданих послуг у реалізації виконання бюджетної програми, кількість користувачів товарами (роботами, послугами) тощо;

3) показники ефективності в залежності від напрямів, що виконуються в ході бюджетної програми, можуть визначатися як:

- витрати ресурсів на одиницю показника продукту (економність);
- відношення максимальної кількості вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до визначеного обсягу фінансових ресурсів (продуктивність);

- досягнення визначеного результату (результативність);

4) показники якості – сукупність властивостей, які характеризують досягнуті результати якості створеного продукту, що задовольняють споживача відповідно до їх призначення та відображають послаблення негативних чи посилення позитивних тенденцій у наданні послуг (товарів, робіт) споживачам за рахунок коштів бюджетної програми.

Існує декілька рівнів оцінки виконання цільової бюджетної програми, а саме:

- ефективний – рівень показників виконання показників продукту ефективності, якості перевищував або дорівнював рівню забезпеченого фінансування);

- недостатньо ефективний – рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був менше забезпеченого рівня фінансування;

- неефективний – рівень показників виконання показників продукту, ефективності, якості був значно менше забезпеченого рівня фінансування.

Запровадження аудиту цільових бюджетних програм або аудиту ефективності в Україні супроводжується складнощами та проблемами:

- незавершеність реформи бюджетного процесу, оскільки на сьогодні запроваджено лише окремі елементи програмно-цільового методу: форми бюджетних запитів, програму класифікації видатків державного бюджету, розподіл бюджетних програм за пріоритетами, розроблено результативні показники виконання бюджетних програм;

- відсутність упорядкованої системи нормативно-правового регулювання;

- не вирішеним залишається питання про те, хто саме повинен займатися аудитом ефективності – тільки Рахункова палата або органи Державної фінансової інспекції України та ДКУ, чи інші органи;

- не врегульоване питання організації та методики проведення цього аудиту незалежними аудиторами, не створено належної правової основи для його запровадження у їх практичну діяльність;

- обмежено застосовується внутрішній аудит, правове та методологічне забезпечення державного внутрішнього контролю та аудиту формується, а завдання, які вирішуються, визначаються нормативними вимогами, що висуваються до аудиту фінансової звітності;

- багато процедур аудиту ефективності можна запозичити з аудиту фінансової звітності, але в цілому розробка методики є більш складною;

- в Україні відсутня система навчання і перепідготовки державних службовців з контролю та аудиту;
- недостатньо вітчизняної літератури, докладних розробок, посібників, стандартів, що дає прогалину у формуванні його методології і вимагає теоретичних розробок і практичного втілення.

Отже, необхідно дотримання в аудиті ефективності умов для його розвитку, вирішення проблем та наближення до найкращої міжнародної практики, для того щоб він зайняв належне місце в системі державного фінансового контролю, сприяв би модернізації бюджетного процесу і підвищенню якості державного управління.

Враховуючи вищезазначені недоліки процесу формування та реалізації цільових бюджетних програм, можна стверджувати, що існує необхідність підвищення ефективності функціонування системи цільових бюджетних програм. Для цього передусім слід удосконалити стандарти розроблення, процедури затвердження та механізми їх реалізації.

По-перше, процес управління формуванням та реалізацією цільових бюджетних програм має бути більш конкретним, прозорим та контрольованим. Для підвищення ефективності функціонування системи цільових бюджетних програм необхідно удосконалити регламентацію механізмів і процедур інституту цільових бюджетних програм, а саме висвітлити та регламентувати процедуру відбору проблем для розроблення цільових бюджетних програм, порядок їх формування, порядок здійснення державної експертизи та оцінки, процедуру затвердження програми, порядок проведення конкурсного відбору виконавців заходів та завдань програми, порядок фінансування цільової бюджетної програми, управління реалізацією та контроль за ходом її виконання, а також звітність про хід виконання цільової бюджетної програми.

По-друге, для забезпечення відкритості та прозорості системи цільових бюджетних програм (у тому числі державних цільових програм) необхідно розширити зміст його обліку, який на сьогодні складається з кодифікації (присвоєння номера) та ведення переліку назв програм. Важливим є також питання уніфікації та підвищення вимог до щорічної звітності, що надходить від державних замовників про хід виконання цільових бюджетних програм.

По-третє, необхідно вирішити питання з кодифікацією цільових бюджетних програм у межах Бюджетної класифікації для налагодження оперативного моніторингу за їх фінансуванням з боку Міністерства фінансів та Держказначейства і забезпечення відкритості та прозорості процедур виділення і спрямування бюджетних коштів на фінансування через отримання можливості здійснювати чіткий адресний контроль за виділеними коштами.

Здійснення оптимізації структури цільових бюджетних програм шляхом вилучення з їх переліку тих, що не відповідають першочерговим пріоритетам розвитку, допоможе привести у відповідність потребу в фінансуванні з реальними можливостями бюджет, а, отже домогтися забезпечення повного фінансування програм у визначені терміни, що сприятиме досягненню цілей.

РОЗДІЛ 6

СТРАТЕГІЯ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

- 6.1 Впровадження новітніх інформаційних технологій у фінансовий контроль**
- 6.2 Шляхи підвищення ефективності державного фінансового контролю**
- 6.3 Удосконалення науково-методичних підходів до організації аудиту ефективності використання державних ресурсів**

6.1. Впровадження новітніх інформаційних технологій у фінансовий контроль

У сучасних умовах ефективно управляти підприємством неможливо без широкого впровадження сучасних інформаційних технологій при обробці економічної інформації, у тому числі облікової.

Новітня інформаційна технологія (далі – НІТ) – це висока технологія, що змінює не лише засоби і методи рішення завдань, але й усю інформаційну систему організації [71].

В діяльність підприємств широко впроваджуються такі новітні технології як електронні документи, електронний цифровий підпис, електронна звітність, розвиваються Інтернет-технології, створюються різноманітні інформаційні ресурси для бізнесу, що здійснює суттєвий вплив неї інформаційне середовище підприємницьких структур. При цьому істотно змінюється і методика проведення фінансового контролю діяльності підприємств. Виникають нові способи розкрадань і зловживань, не відомі при традиційних формах ведення обліку. Тим часом створилася парадоксальна ситуація, коли в умовах застосування інформаційних систем обліку, аудиторів та ревізорів здійснюють контроль по методиках, що орієнтовані на проведення контрольних заходів при традиційному обліку.

Можливості сучасних інформаційних технологій створюють умови для автоматизації процесу проведення фінансового контролю, зокрема, при обробці облікових даних, проведенні розрахунково-аналітичних процедур, групування та систематизації виявлених порушень. Проте ці можливості інформаційних технологій у фінансовому контролі практично не використовуються. Однією з причин такого положення є недостатність дослідження питань, присвячених створенню інформаційних систем та використанню сучасних інформаційних технологій при здійсненні фінансового контролю. Особливість організації фінансового контролю на сучасному етапі полягає у підвищенні науково-технічного рівня досліджень фінансово-господарської діяльності підприємств за рахунок упровадження НІТ.

Застосування НІТ у бухгалтерському обліку вносить істотні зміни у процес контролю. На сьогодні існують два підходи до проведення контролю інформаційних систем обліку в умовах використання НІТ:

- перевірка правильності облікових даних за допомогою імітаційної моделі;
- перевірка правильності алгоритмів, за допомогою яких здійснюється оброблення облікової інформації.

Імітаційна модель перевірки передбачає введення в інформаційну систему обліку даних, що імітують фінансово-господарську діяльність об'єкта контролю, а отримані дані порівнюються з розрахованими заздалегідь змодельованими даними (рис. 6.1).

Перевірка алгоритмів передбачає перевірку програмних кодів, а також довідників, констант та інших показників, за допомогою яких інформаційна система обліку здійснює оброблення інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства.

Перший спосіб контролю – універсальний і не потребує спеціальних програмних засобів, разом з тим він не може враховувати всі можливі господарські ситуації і, як наслідок, може пропустити помилки в алгоритмах оброблення інформації інформаційної системи обліку.

Другий спосіб – більш точний, але більш витратний і потребує більше часу, а також потребує залучення фахівців із програмування інформаційних систем обліку, які повинні визначити чи правильно був сформований програмний код.

Перевірка безпосередньо фінансово-господарської діяльності підприємства здійснюється за допомогою повної і часткової автоматизації контрольних процедур. Перший спосіб використовується для проведення аналітичних розрахунків, другий спосіб – для проведення органолептичних процедур, що здійснюються за безпосередньої участі особи, яка здійснює перевірку.

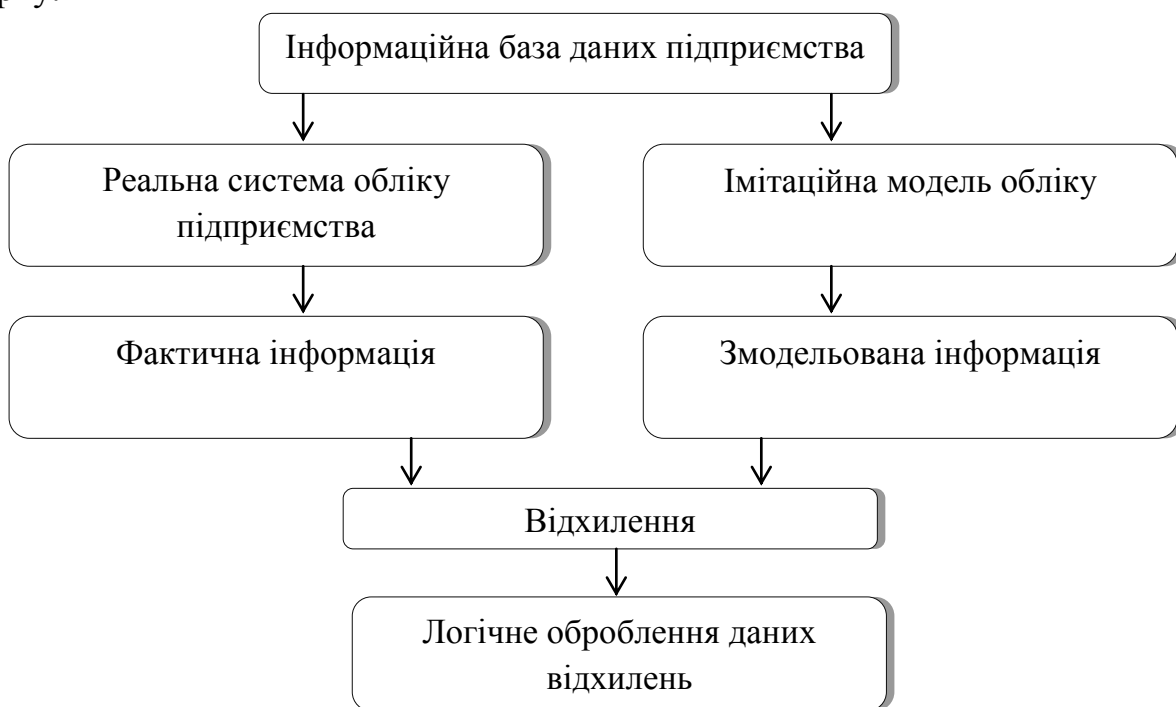


Рис. 6.1 Імітаційна модель контролю інформаційної системи обліку [71]

У першому способі для перевірки господарських операцій поряд із традиційними первинними обліковими документами використовуються електронні облікові дані. Достовірність вихідної інформації може бути також перевірена безпосередньо на дисплеї, використовуючи сумісність хронологічного, аналітичного і синтетичного обліку. В цьому випадку можуть проводитися не тільки розрахункові процедури, але й логічний контроль.

В умовах функціонування інформаційних систем контролю зберігається основна методологія контрольної роботи, але деякі її елементи зазнають значних змін. Це залежить від низки факторів:

- рівня автоматизації бухгалтерського обліку на підприємстві, що перевіряється;
- методики проведення контрольних процедур в умовах функціонування інформаційних систем;
- можливості доступу до облікових даних і вилучення їх із програмного продукту;
- особливості функціонування програмних засобів у інформаційних системах обліку і контролю;
- складності оброблення інформації.

Залежність контролю від рівня автоматизації бухгалтерського обліку полягає в тому, що на підприємствах, що перевіряються, особливо на великих, організують автоматизоване робоче місце (АРМ) трьох рівнів:

- АРМ бухгалтера I рівня;
- АРМ бухгалтера II рівня;
- АРМ бухгалтера III рівня.

Така організація вимагає у фахівців з фінансового контролю розуміння суті роботи будь-якого рівня. Види перевірки за таких умов наведені у табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Види перевірки в інформаційній системі обліку [71]

АРМ бухгалтера I ступеня	АРМ бухгалтера II ступеня	АРМ бухгалтера III ступеня
Правильність застосування класифікаторів	Правильність розрахунків у вихідних документах	Перевірка стану обліку
Правильність розрахунків у первинних документах	Правильність залишків на бухгалтерських рахунках	Перевірка бухгалтерської (фінансової) звітності
Повнота вхідних даних	Законність операцій	Організація бухгалтерського обліку
Способи контролю достовірності даних	Порядок ведення архіву даних	

Виходячи з функцій АРМ бухгалтера I ступеня, контроль стосується в основному первинної фактографічної інформації. Інспектор перевіряє

законність складання первинних документів, їх достовірність, точність розрахунків і повноту (тобто наявність усіх показників). Для перевірки правильності розрахунків необхідно перевірити математичний алгоритм розрахунків, закладений у програмі. Наявність у комп'ютері інформаційної бази дозволяє перевірити, чи всі первинні документи введені в пам'ять ПК.

Велике значення при контролі облікових операцій, які здійснюються на АРМ бухгалтера I ступеня, має перевірка дотримання нормативно-законодавчих вимог, їх недотримання може призвести до неправильних висновків на наступних стадіях.

Обов'язково необхідно перевірити правильність кодування первинних документів, що впливає на коректність ведення самої умовно-постійної бази, оскільки несвоєчасне і неточне її формування може спричинити грубі порушення в оцінці господарських операцій.

Не менш складна робота з контролю здійснюється на АРМ бухгалтера II ступеня, де ведеться основна бухгалтерська робота: складання вихідних документів аналітичного і синтетичного обліку за всіма рахунками бухгалтерського обліку, одержання залишків, підготування інформації до її узагальнення у фінансовій звітності.

Перевірка документації, яка формується в АРМ бухгалтера II ступеня – складний і відповідальний процес. При перевірці вихідної інформації програмними засобами перевіряється достовірність розрахунків, правильність кореспонденції бухгалтерських рахунків, узгодженість сум за взаємопов'язаними базами даних, правильність норм, розцінок, тарифів тощо.

Перевірка законності господарських операцій здійснюється із застосуванням інформаційно-правових комп'ютерних систем, а правильність нормативно-довідкових даних – за довідниками і класифікаторами, які містяться в ІС фінансового контролю. Крім того, перевіряється правильність юридичного оформлення машинограм.

Необхідним етапом роботи фінансового контролю є перевірка збереження облікової та іншої інформації підприємства в комп'ютерному архіві: його організація, своєчасне формування, технічні умови зберігання, умови доступу, можливість знищення тощо.

Складність перевірки АРМ II ступеня полягає в тому, що цю роботу слід викопувати на всіх ділянках бухгалтерського обліку і за всіма рахунками у Плані рахунків бухгалтерського обліку. В інформаційній системі фінансового контролю ця робота виконується автоматизовано, однак частка логічної роботи лишається ще значною.

На АРМ бухгалтера III ступеня, призначеного для головного бухгалтера і його заступників, виконується узагальнення аналітичного і синтетичного обліку, вирішення регламентних задач, складання оперативної і періодичної звітності, аналіз роботи АРМ бухгалтера нижчого рівня, контроль за роботою структурних підрозділів і підприємства в цілому.

Фінансовий контроль на цьому етапі – найбільш відповідальний. Перевірка звітності підприємства дозволяє зробити висновок про його

фінансовий стан. Без використання ІС фінансового контролю цю роботу не можна виконати на достатньо високому рівні. Програмний спосіб перевірки інформації на цьому етапі значною мірою пов'язаний з проблемами технічного характеру.

При здійсненні заходів фінансового контролю постає проблема одержання інформації для подальшого її оброблення, вилучення її із інформаційної бази підприємства, що перевіряється.

Для розв'язання цієї проблеми в інформаційних системах контролю можуть бути застосовані такі підходи:

- 1) використання програмних засобів підприємства, що перевіряється;
- 2) використання програмних засобів, які підготовлені підприємством спеціально для контролю;
- 3) використання програмних засобів, які містить інформаційні системи фінансового контролю.

У першому випадку особа, яка здійснює перевірку повинна виконати повторний перерахунок і порівняти дані, які одержала, з даними обліку підприємства. Створення практично імітаційної моделі обліку шляхом використання програмних засобів підприємства, що перевіряється, спрощує здійснення фінансового контролю, але існує небезпека повторити помилки працівників бухгалтерії.

У другому випадку, коли особа, яка здійснює перевірку користується програмами, підготовленими спеціально для комплексної перевірки, умови для автоматизації контрольної роботи є найбільш прийнятні, проте такий варіант трапляється нечасто. Він доступний великим підприємствам із розвиненою інформаційною системою обліку, які мають постійний зв'язок із органами Держфінінспекції.

У третьому випадку, коли особа, яка виконує перевірку має власне програмне забезпечення, перевірка організовується на високому якісному рівні відповідно до вимог процесу контролю. Разом із тим, виникають труднощі, пов'язані з Інформаційною сумісністю файлів у програмному забезпеченні інформаційних систем обліку і контролю. Якщо така сумісність існує, то необхідно скористатися файлами АРМ бухгалтера, це сприяє зменшенню витрат на перевірку, підвищенню її точності й оперативності.

У разі, коли формат і структура файлів не збігаються, необхідні спеціальні заходи для інформаційної сумісності файлів обох комп'ютерних систем. Вона може бути досягнута двома способами:

- конвертацією файлів бухгалтерської системи у файли, що сприймаються програмними засобами ІС контролю;
- параметричним налаштуванням програмних засобів ІС контролю відповідно до структури файлів ІС обліку.

Конвертація файлів – це трансформація файлів ІС обліку у файли ІС контролю за допомогою програми-конвертора [71].

Параметричне налаштування – це трансформація файлів ІС обліку у файли ІС контролю шляхом адаптації програми-оболонки ІС контролю до інформаційної бази ІС обліку.

Схематично конвертація файлів при однаковому програмному забезпеченні ІС обліку і ІС контролю представлена на рис. 6.2.

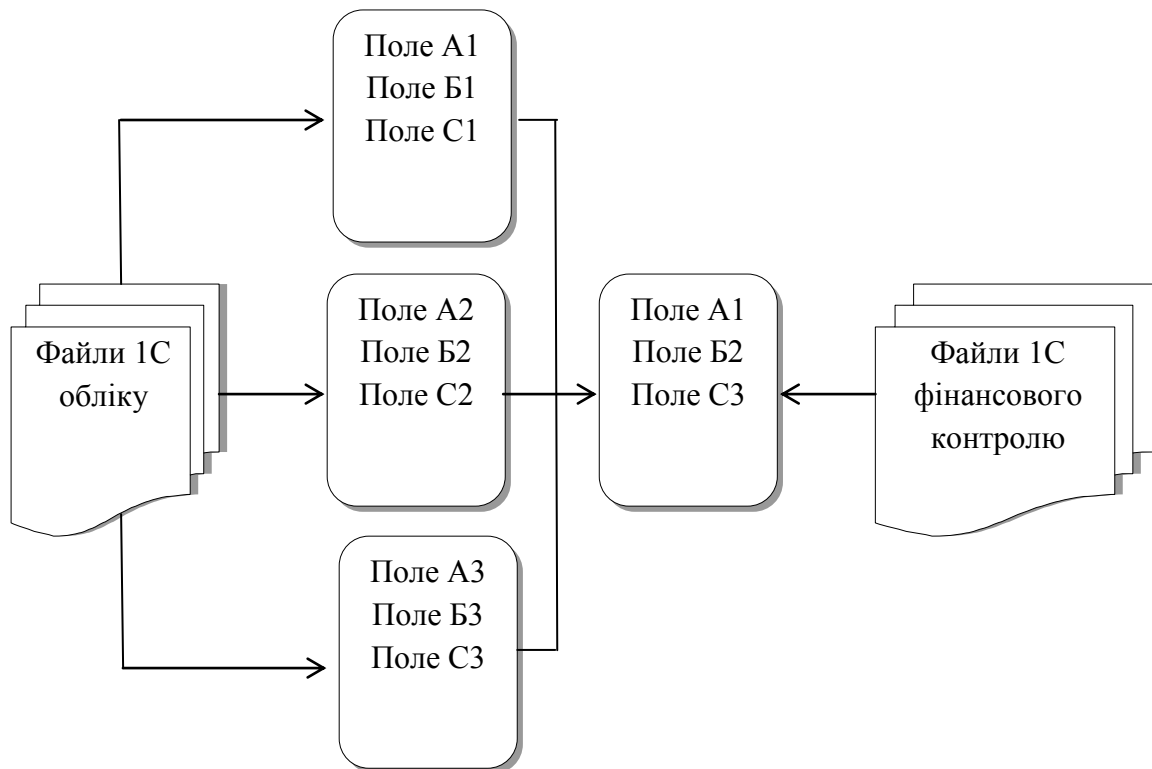


Рис. 6.2. Конвертація файлів при однакових програмних системах [71]

Конвертація файлів із однієї програмної системи в другу реалізується за допомогою спеціальної програми-конвертора.

Програма на основі закладеного алгоритму, відбирає з файла ІС обліку необхідні дані і на основі їх формує файл ІС фінансового контролю. Дані сформованого файла потребують перевірки на відповідність даним обліку і в разі потреби можуть бути відкориговані вручну.

Конвертація файлів може здійснюватись і при різних програмних системах в ІС обліку та ІС фінансового контролю. У цьому разі вилучення файлів із однієї програмної системи в іншу здійснюється за допомогою спеціальних прикладних програм (рис. 6.3).

Параметричне налаштування має аналогічний характер, але орієнтоване на протилежне – адаптацію баз даних із програмних засобів інформаційної системи фінансового контролю на структуру файлів інформаційної системи обліку.

Значні труднощі запровадження в практику інформаційних систем контролю пов'язані з розробленням повноцінного комплексного програмного забезпечення.

Найбільш проста і досить поширена децентралізована форма. Перевірка фінансово-господарської діяльності підприємства, коли інформаційна система бухгалтерського обліку організована за децентралізованим способом, не становить великої складності. Інформаційна система фінансового контролю дозволяє контролювати весь процес оброблення даних на одному робочому місці: перевіряти всі завдання бухгалтерського обліку в регламентному режимі і в режимі запиту, контролювати результати обчислень, здійснювати повторні розрахунки, використовувати заходи для усунення можливих помилок.

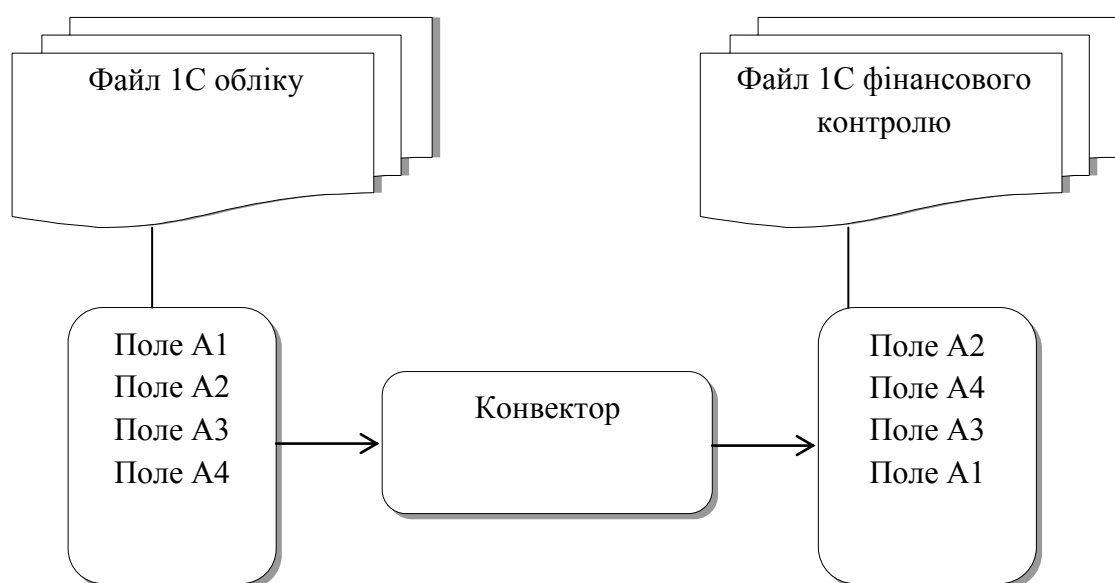


Рис. 6.3. Конвертація баз даних при різних програмних системах [71]

Складнішою, але й більш ефективною формою, є організація роботи в локальних і глобальних комп'ютерних мережах. Широке їх розповсюдження підштовхнуло до подальшого розвитку комбінованої форми застосування обчислювальної техніки, тобто поєднання централізованого оброблення інформації з децентралізованим. Поява комп'ютерної техніки нового типу і розвиток комп'ютерних мереж сприяли створенню нової організаційної форми – розподіленого оброблення даних (РОД), яка знайшла широке застосування в комп'ютеризації бухгалтерського обліку. Обліковий процес за таких умов розподілений за робочими місцями на території підприємства і складається з АРМ I, II і III ступенів. Перевірка правильності облікових операцій на АРМ кожного ступеня вимагає від ревізора знань щодо суті роботи кожного з них.

Технологічний процес здійснення фінансовою контролю в умовах комп'ютеризації може бути представлений як сукупність операцій з оброблення первинної інформації з метою одержання відповідних результатів (рис. 6.4).

ІС фінансового контролю включає такі розділи:

- 1) нормативно-правове забезпечення;
- 2) склад функціональних задач;
- 3) облікові дані;
- 4) класифікатори і кодування;
- 5) звіти;
- 6) тести контролю;
- 7) довідник процедур перевірки;
- 8) узагальнювальний документ за результатами проведеного контролю.

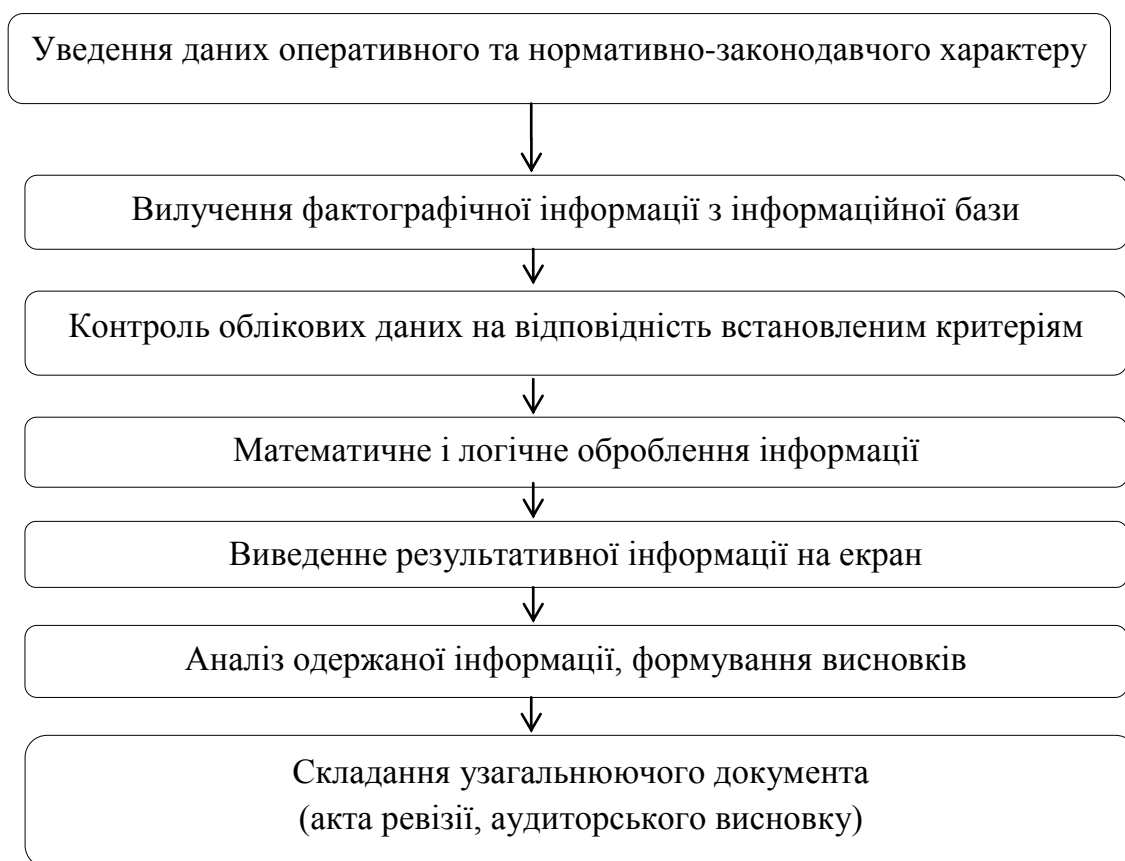


Рис. 6.4. Загальна схема технологічного процесу в ІС фінансового контролю [71]

Нормативно-правове забезпечення інформаційної системи фінансового контролю складається із законів України, положень, інструкцій та нормативно-методичних матеріалів. Для оперативного отримання необхідної інформації використовують інформаційно-правові комп'ютерні системи.

Завершальним розділом ІС фінансового контролю є складання узагальнювального документа за результатами проведеного контролю, що може включати відомості виявлених порушень, відомості виявлених відхилень, результати інвентаризацій, розрахунки тощо. На основі цих даних складається узагальнювальний документ: при проведенні інспектування це акт ревізії, при проведенні аудиту складається аудиторський висновок.

6.2. Шляхи підвищення ефективності державного фінансового контролю

Створення сучасної системи державного фінансового контролю потребує врахування традицій країни у сфері державного управління, державного та адміністративно-територіального устрою і процесу його удосконалення, узгодження із загальними принципами та пріоритетами фінансової (зокрема в бюджетному процесі) і майнової політики, а також з процесом реформ, що проводяться у цій сфері.

Процес реформування системи державного фінансового контролю потребує певного часу та зусиль усіх його учасників. При цьому слід враховувати як об'єктивні, так і суб'єктивні фактори ризику, що можуть гальмувати зазначений процес [18].

Водночас перешкоди або зволікання із започаткуванням реформування системи державного фінансового контролю, зумовлені факторами ризику, можуть призвести до активізації корупційних дій, зловживань та фінансових порушень, і основне – до втрати довіри громадськості до системи державного внутрішнього фінансового контролю.

З огляду на зазначене та з урахуванням принципу ефективності бюджетної системи державний фінансовий контроль слід розвивати у комплексі з проведенням адміністративної реформи та реформи адміністративно-територіального устрою на демократичних засадах.

Серед основних шляхів удосконалення державного фінансового контролю в Україні є:

1) удосконалення системи державного фінансового контролю, що забезпечить:

– визначення всіх складових системи контролю з вичерпним переліком центральних органів виконавчої влади, які уповноважені здійснювати фінансовий контроль у визначеній сфері, об'єктів та видів фінансового контролю;

– налагодження ефективного функціонування внутрішнього фінансового контролю в системі міністерств, інших центральних органів виконавчої влади та покращення їх взаємодії із суб'єктами державного фінансового контролю.

2) розвиток нормативно-правової бази діяльності суб'єктів державного фінансового контролю;

3) удосконалення наукового, інформаційно-технічного та кадрового забезпечення, що сприятиме:

– впровадженню в практичну діяльність суб'єктів державного фінансового контролю передового вітчизняного та зарубіжного досвіду у сфері фінансового контролю;

– розробленню та реалізації сучасних інформаційно-технічних проєктів, організації на їх базі оперативного обміну інформацією між суб'єктами державного фінансового контролю;

– задоволенню потреб суб'єктів державного фінансового контролю та контрольних-ревізійних підрозділів щодо підготовки та підвищення кваліфікації кадрів.

Система державного фінансового контролю – структурна побудова державного фінансового контролю, яка складається з сукупності суб'єктів та об'єктів державного фінансового контролю, видів, форм, способів і методів здійснення державного фінансового контролю, спрямованих на досягнення його мети.

Суб'єкт державного фінансового контролю – орган, його підрозділ чи їх службові особи, які відповідно до законодавства уповноважені на здійснення державного фінансового контролю і прийняття управлінських рішень щодо притягнення до адміністративної та фінансової відповідальності порушників фінансового, у тому числі бюджетного, законодавства.

У своїй діяльності суб'єкти державного фінансового контролю стикаються з низкою проблем щодо ефективної організації фінансового контролю. Так, однією із важливих проблем можна вважати дублювання контрольних-ревізійних дій між органами, на які покладено здійснення контрольних функцій [44].

Для вирішення цієї групи проблем доцільно провести низку заходів, серед яких:

– по-перше, чітко регламентувати функції, права і відповідальність фінансових органів при погодженні кошторисів витрат і штатних розписів, внесенні змін до них;

– по-друге, запровадити нові та вдосконалити чинні нормативи щодо планування видатків і використання бюджетних коштів та матеріальних цінностей;

– по-третє, визначити предмет і обсяг фінансового контролю, який стосовно бюджетних коштів мають здійснювати головні розпорядники бюджетних коштів, підрозділи відомчої контролю, фінансові органи та органи Державного казначейства, встановити відповідальність посадових осіб за невиконання або неналежне виконання цих функцій.

Існує також проблема відсутності системності контролю, тобто відповідності попереднього, поточного і наступного контролю. На сьогодні фінансовий контроль з боку органів Держфінінспекції та її територіальних органів носить каральний і виховний характер, але не має превентивного характеру щодо попередження порушень бюджетної дисципліни та запобігання зловживань у фінансово-бюджетній сфері. З огляду на це одним із напрямів удосконалення фінансового контролю є підвищення дієвості поточного контролю з боку органів казначейства в координації з органами виконавчої влади та державної податкової адміністрації. Ефективність превентивних, а не подальших заходів важко переоцінити. Доцільно було б залучати органи Держфінінспекції до здійснення попереднього контролю на стадії формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, або уповноважити фінансові

органи та органи Державного казначейства здійснювати, крім поточного, ще й попередній контроль за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ та організацій.

У здійсненні своїх контрольних функцій перед органами Держфінінспекції постає проблема відсутності єдиної інформаційної системи контролю, тобто доступу до баз даних інших фінансових контролюючих органів. Для встановлення дієвого контролю за всіма напрямками витрачання бюджетних коштів від витрат на утримання установ і організацій до їх витрачання на соціальні важливі цілі вкрай необхідним є встановлення систематичного обміну інформацією між усіма фінансовими і контролюючими органами, які забезпечують виконання бюджету. Тобто необхідна єдина інформаційна база. Щоб вирішити цю проблему доцільно комп'ютеризувати систему фінансового контролю в Україні з доступом до локальних і глобальних мереж передачі інформації, що дасть змогу зекономити робочий час і не турбувати зазначені органи постійними письмовими запитами.

Сучасні умови економічного розвитку держави потребують впровадження в життя нових напрямів і методів здійснення контрольних функцій, однією з яких є робота щодо проведення аналізу ефективності використання бюджетних коштів на предмет виявлення основних чинників, що призводять до неефективного використання фінансових ресурсів. Низьким залишається рівень аналітичної роботи в низових ланках Держфінінспекції, внаслідок чого не повністю визначаються причини порушень і, відповідно, не вживаються заходи щодо їх усунення. Серйозною перешкодою для здійснення аналізу матеріалів ревізій та перевірок є відсутність єдиної методологічної бази. Тому потрібно розробити обґрунтовану методологію аналізу матеріалів ревізій та перевірок, яка б дала змогу працівникам Держфінінспекції проводити узагальнення та аналіз матеріалів ревізій за останні 2 – 3 роки. Це дозволило б визначати основні причини порушень та запобігати їм у майбутньому. В подальшому дані аналізу нижчестоящих ланок Держфінінспекції доцільно використовувати вищестоящим та групувати й узагальнювати їх на рівні Державної фінансової інспекції України.

Важливим напрямком удосконалення контрольно-ревізійної та аналітичної роботи є запровадження автоматизації проведення ревізій та перевірок за допомогою комп'ютерної техніки. Для цього потрібно:

- по-перше, залучити до роботи над програмним забезпеченням контрольно-ревізійного процесу фахівців-програмістів зі знаннями дисципліни ревізії, контролю її обліку;

- по-друге, на економічних навчаннях в територіальних органах Держфінінспекції набиратись практичних навиків роботи з ПК.

Важливими є також кадрові питання органів Держфінінспекції, де у зв'язку з економією бюджетних коштів спостерігається неуккомплектованість апарату Інспекції, неналежне матеріальне стимулювання працівників установи, що призводить до надмірного перевантаження інспекторів, підвищення плинності кадрів.

Перспективи удосконалення фінансового контролю залежать від його якості на всіх його етапах і своєчасності адекватного реагування фінансових органів, головних розпорядників кредитів та органів влади на результати подальшого контролю, тобто на виявлені факти нецільового і неефективного використання бюджетних коштів шляхом ужиття заходів для відшкодування незаконних витрат, регулювання обсягів фінансування і приведення у відповідність із нормативно-правовими актами, що регулюють бюджетний процес. З метою вдосконалення нормативно-правової бази державного фінансового контролю доцільно:

- розробити й затвердити програму законотворчої діяльності з удосконалення бюджетного законодавства у сфері державного фінансового контролю, визначивши в ній конкретні терміни розробки та прийняття законів, інших законодавчих актів, встановити терміни її реалізації і постійний контроль за виконанням;

- прийняти Закон України «Про державний фінансовий контроль», який би унормував усі найважливіші складові цього дуже важливого для життєдіяльності держави процесу, чітко розмежував органи парламентського та урядового фінансового контролю, визначив коло суб'єктів державного фінансового контролю, ієрархію органів, що його здійснюють, форми їх організації та взаємодії тощо;

- прийняти Закон України «Про державний контроль за дотриманням бюджетного законодавства і відповідальність за бюджетні правопорушення», який має регулювати відносини у сфері здійснення державного контролю за дотриманням бюджетного законодавства, визначати органи, покликані здійснювати такий контроль, їх повноваження, перелік бюджетних порушень залежно від стадії бюджетного процесу; порядок прийняття рішень щодо таких порушень; основні процедури накладання стягнень і вжиття санкцій до порушників бюджетного законодавства;

- прийняти в новій редакції, з урахуванням накопиченого досвіду роботи Рахункової палати та інших організацій, Закон України «Про Рахункову палату», спрямований на встановлення в Україні дієвого контролю за формуванням і використанням державних фінансових, матеріальних та інших ресурсів, державної власності (майнових активів і пасивів держави) та досягнення його відповідності Лімській декларації керівних принципів фінансового контролю;

- провести парламентські слухання з обговорення актуальних і загальних проблем організації ефективного державного фінансового контролю в Україні та визначення напрямів і термінів їх розв'язання;

- внести пропозицію до Міністерства фінансів України щодо необхідності запровадження Порядку доведення до бюджетних установ, виконавців різних державних програм паспортів (чи інших документів), де чітко б визначався кінцевий результат та інші умови ефективного використання бюджетних коштів;

– розробити методику оцінки ефективності контрольно-перевірочної діяльності та забезпечити її використання у практичній роботі.

Ухвалення законопроекту «Про фінансовий контроль в Україні» завершило б створення правових основ функціонування цілісної системи фінансового контролю в Україні, сприяло б загалом зміцненню державної влади, місцевого самоврядування і стабільності фінансової системи, становленню ефективної системи державного контролю та зростанню ролі держави в регулюванні соціально економічного розвитку держави.

З метою забезпечення незалежності Рахункової палати при виконанні покладених на неї функцій потрібно визначати і встановлювати обсяги фінансування для забезпечення діяльності Рахункової палати безпосередньо Верховною Радою України в Державному бюджеті України на підставі бюджетного запиту Рахункової палати.

Підставою для прийняття такого рішення є те, що Рахункова палата конституційно має бути незалежним від виконавчої влади з усіх питань діяльності, включаючи питання фінансування та встановлення посадових окладів працівникам, органом державної влади, підзвітним лише Верховній Раді України. Водночас за Рахунковою палатою слід нормативно закріпити низку додаткових функцій:

– фінансовий моніторинг (у рамках боротьби з відмиванням брудних грошей);

– аудит попереднього продажу стратегічно значущих великих об'єктів державної власності;

– висновок на право Уряду України виділяти кошти з державного бюджету недержавним комерційним організаціям у рахунок передачі у власність держави їхніх пакетів акцій;

– з перевірки ефективності внутрішнього фінансового контролю, контроль за усією управлінською діяльністю, контроль за витрачанням коштів держави в міжнародних організаціях;

– методичне керівництво, в тому числі участь у впровадженні міжнародних стандартів у практику державного фінансового контролю;

– запровадження методик проведення контрольних заходів і критеріїв узагальнення їх результатів на підставі стандартів аудиту;

– забезпечення міжнародного обміну ідеями і досвідом у рамках професійної спільноти державних аудиторів, контроль за заходами, що можуть мати фінансові наслідки.

Важливе значення має надання Рахунковій палаті функцій: оцінки ризиків і загроз фінансовій та економічній безпеці України; попереднього аналізу й подальшого контролю за державними програмами із забезпечення фінансової та економічної безпеки України [44].

В останні роки в нашій країні ведеться дискусія з питання масштабності фінансового контролю, тому є сенс узагальнити досвід здійснення контролю в зарубіжних країнах. Загальною тенденцією є те, що з поглибленням ринкових і фінансових відносин розширюється і сфера фінансового контролю. Цей

висновок важливий у зв'язку з тим, що в Україні на початковому етапі розвитку ринкових відносин мав місце зворотний процес. Використання позитивного міжнародного досвіду може служити важливим фактором удосконалення вітчизняної системи фінансового контролю.

6.3. Удосконалення науково-методичних підходів до організації аудиту ефективності використання державних ресурсів

Сучасний стан економіки та державних фінансів країни вимагає активізації потенціалу державного фінансового контролю, що відповідає стратегічним завданням підвищення ефективності української державності і посилюється викликами, пов'язаними з розгортанням світової фінансової кризи.

Без модернізації управління бюджетом саме під час кризи неможливо повноцінно провести необхідні антикризові реформи, знизити податкове навантаження на економіку, забезпечити соціальний захист населення.

Тому в умовах подальшої трансформації форм і методів державного управління особливо гостро постає питання про необхідність якісної перебудови системи державного фінансового контролю в напрямку переходу на визнані у всьому світі стандарти ефективності його здійснення через запровадження прогресивної форми державного фінансового контролю – аудиту ефективності.

Водночас аналіз результатів досліджень українських науковців показує, що цілісної концепції аудиту ефективності, здійснюваного в бюджетному процесі України, наразі не створено, і розв'язання цієї проблеми і надалі гостро стоїть на порядку денному.

Аудит ефективності почав широко практикуватися органами фінансового контролю більшості розвинутих країн після ухвалення Конгресом INTOSAI Лімської декларації з керівних принципів фінансового контролю (1977 р.).

У відповідності до стандартів INTOSAI (Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю) орган вищого фінансового контролю може проводити перевірку ефективності та робити висновки про неефективне використання бюджетних коштів за наявності законодавчо встановленого права на такий вид перевірок стосовно всіх галузей діяльності держави, пов'язаних із витрачанням бюджетних коштів і використанням державної власності та природних ресурсів [111].

У законодавстві України така форма державного фінансового контролю, як аудит ефективності прямо не передбачена, водночас передумови для її впровадження існують. Так, Стратегією розвитку системи державного контролю передбачено запровадження нових форм контролю, у тому числі аудиту ефективності [25]. Відповідно до Бюджетного кодексу України контроль за ефективним використанням коштів державного та місцевих бюджетів здійснюють Рахункова палата та Державна фінансова інспекція України [2]. Вже сьогодні в роботі цих органів аудит управлінської діяльності у державному

секторі відіграє велику роль, а традиційний фінансовий контроль активно трансформується в аудит ефективності. В деяких підзаконних актах зустрічаються визначення понять, близьких за змістом до аудиту ефективності в європейському його тлумаченні. Так, скажімо, наказ Головного контрольно-ревізійного управління (на сьогодні – Державна фінансова інспекція України) № 75 від 2 квітня 2003 р. визначає поняття «аудит ефективності виконання бюджетної програми» як форми контролю, яка є сукупністю дій зі збирання та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій і перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, що перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Однак визначення категорії аудиту ефективності в законодавстві України, зокрема в Законах України «Про аудиторську діяльність» і «Про Рахункову палату», є необхідним, оскільки дозволить перейти до наступного етапу розроблення теорії аудиту ефективності та його розмежування з поняттями «аудит адміністративної діяльності», «фінансовий аудит» тощо. Адже відсутність законодавчо регламентованих норм та науково обґрунтованих методик здійснення аудиту ефективності не дає змоги якісно та ефективно контролювати дії органів державної влади на всіх етапах бюджетного процесу.

Так, свідченням недостатності попередніх контрольних дій, спрямованих на запобігання неефективному виконанню державних видатків, слугують системні проблеми вітчизняної бюджетної політики, зокрема:

- у процесі виконання загального фонду державного бюджету Державним казначейством та головними розпорядниками не забезпечується спрямування бюджетних коштів для проведення видатків у планових обсягах;
- несвоєчасне та неповне використання головними розпорядниками отриманих бюджетних коштів негативно впливає на виконання затверджених у загальному фонді бюджетних програм;
- головними розпорядниками коштів державного бюджету допускається неефективне та нераціональне їх використання;
- окремі видатки спеціального фонду державного бюджету здійснюються головними розпорядниками в обсягах, значно менших за наявні ресурси, що є джерелом їх проведення;
- не забезпечується як повернення до державного бюджету раніше виданих кредитів, так і виконання бюджетних програм з їх надання.

Означені проблеми залишаються не вирішеними і на сьогодні, що підтверджують, наприклад, такі факти. З 650 бюджетних програм, які планувалося виконувати у січні-березні 2013 р. (без урахування міжбюджетних трансфертів, видатків з обслуговування державного боргу та резервного фонду), лише за 51 програмою видатки проведено в повних обсягах на суму 11

206,4 млн. грн. (або 41,4% планових призначень), що призвело до негативних соціально-економічних наслідків.

Існуючий стан справ у бюджетному процесі вимагає удосконалення управління ним на базі нових підходів, глибоких економічних обґрунтувань, узагальнення накопиченого в попередні роки досвіду. Метою бюджетного управління має стати підвищення результативності бюджетних видатків, а одним з інструментів її досягнення – запровадження аудиту їх ефективності.

Запровадження повноцінного, законодавчо регламентованого аудиту ефективності в практику державного фінансового контролю в Україні потребує науково обґрунтованого підходу до формування його концептуальних та методичних основ, серед яких: понятійний апарат; цілі, завдання і принципи здійснення; функції, об'єкти та методи; критерії та показники, а також їх інформаційна база; форми організації, реалізації та контролю виконання рекомендацій аудиту ефективності.

Аудит ефективності в найбільш загальному вигляді – це сучасна форма державного фінансового контролю, яка забезпечує оцінку ефективності роботи підконтрольних об'єктів, що виконують державні функції та використовують державні фінанси, а також розробку пропозицій з підвищення ефективності їх роботи. При цьому характерними рисами аудиту ефективності є його системність та перспективність. Під системністю слід розуміти охоплення всіх функцій фінансового контролю. Перспективність означає вихід на конкретні пропозиції з підвищення ефективності діяльності підконтрольних об'єктів та моніторингу виконання рекомендацій.

Основними цілями аудиту ефективності є: виявлення порушень у діяльності підконтрольних об'єктів і проблем, які до них призвели; аналіз та оцінка ефективності діяльності органів виконавчої влади з виконання ними державних функцій; аналіз та оцінка ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів, інших державних ресурсів підконтрольними об'єктами; розробка обґрунтованих рекомендацій та пропозицій з оптимізації діяльності підконтрольних об'єктів та підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Принципи аудиту ефективності повинні забезпечувати високу його результативність, дієвість та економічність. Базовими принципами аудиту ефективності мають стати принципи науковості, системності, об'єктивності, незалежності та гласності.

Принцип науковості передбачає застосування наукових методів аналізу діяльності об'єктів аудиту та розробки перспективних рекомендацій з удосконалення його функцій, організації та методів управління. Принцип системності означає аналіз всіх можливих чинників та зв'язків у діяльності об'єкта аудиту. Шляхом реалізації принципу об'єктивності досягається усунення всіх суб'єктивних оцінок та пріоритетів. Незалежність при проведенні аудиту ефективності гарантує відстороненість від вольових і матеріальних впливів будь-яких органів та посадових осіб. Дотримання принципу гласності

забезпечує доведення результатів аудиту після відповідного їх розгляду до керівних органів та громадськості.

Видається виправданим виділення чотирьох функцій аудиту ефективності. При здійсненні контрольної функції аудит ефективності повинен створювати елемент відповідальності об'єкта контролю, який використовує державні фінансові, природні ресурси та державну власність, за дотримання чинного законодавства у сфері економічних та фінансових відносин. Аналітична функція передбачає системний аналіз причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень і проблем, забезпечуючи достовірність інформації про підконтрольний об'єкт та предмет контролю. Синтетична функція аудиту ефективності передбачає розробку конкретних пропозицій з підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта і таким чином забезпечує його перспективність.

Підконтрольними об'єктами аудиту ефективності слід вважати: державні (місцеві) органи виконавчої влади; одержувачів коштів державного та місцевих бюджетів; підприємства та організації, що використовують державну (комунальну) власність, природні та інші ресурси державного та регіонального значення; підприємства та організації, яким надані державними законами або встановлені місцевою владою податкові, митні та інші пільги, фонди державного соціального страхування тощо.

Види та напрямки аудиту ефективності обумовлюється предметом аудиту, тобто може здійснюватися аудит ефективності: діяльності органів виконавчої влади або виконання нею окремих державних функцій; виконання державних функцій та державних замовлень одержувачами бюджетних коштів; організації бюджетного процесу; виконання державного та місцевих бюджетів; діяльності народногосподарських комплексів (паливно-енергетичного, військово-промислового, природоохоронного тощо) та програмно-цільових комплексів (наукових, технологічних, територіальних тощо); формування державних (регіональних) програм та їх виконання; використання коштів державного (місцевих) бюджетів, державної власності, природних та інших державних ресурсів; використання коштів державних фондів соціального страхування. Можуть також здійснюватися аудит ефективності адміністративної реформи, житлово-комунальної реформи, діяльності природних монополій, законодавчої діяльності, ціноутворення тощо.

Аудит ефективності, на відміну від традиційного фінансового аудиту, орієнтований на оцінку наслідків прийнятих рішень за його результатами. Основою аудиту ефективності є набір аналітичних процедур, які здійснюватимуться з використанням спеціально розроблених стандартів, технологій і методик.

Запровадження аудиту ефективності та його включення в систему зовнішнього державного фінансового контролю, безумовно, вимагатиме значних змін принципів бюджетування та фінансування діяльності бюджетних установ, створення методологічної та методичної бази, зміни законодавства. Тому пропонується цю роботу розбити на етапи (Додаток Л).

На сьогодні, у законодавстві відсутні умови, при яких повинен здійснюватись аудит ефективності тієї чи іншої програми Держфінінспекцією і Рахунковою палатою [45]. І хоча Держфінінспекцією розроблено методичні рекомендації для проведення такого аудиту й існує певний досвід проведення перевірок у цьому напрямку, ця функція повинна бути покладена на Рахункову палату, адже вона найбільш точно відповідає всім необхідним критеріям, притаманним Вищому органу державного аудиту ефективності відповідно до вимог міжнародних організацій державного аудиту. Це пов'язано із тим, що при проведенні аудиту ефективності Держфінінспекцією, яка є однією із служб Міністерства фінансів і, відповідно, виконавчої влади, виникає ризик необ'єктивної оцінки діяльності уряду при використанні фінансових ресурсів. Саме тому аудит ефективності повинна здійснювати установа, яка перебуває поза межами виконавчої влади, і є незалежною структурою, тобто Рахункова палата України.

Однак недостатнє фінансування Рахункової палати України значно ускладнено виконання основних завдань і функцій, покладених на неї. Вимушена економія кошторисних призначень негативно вплинула на становлення Рахункової палати, як незалежного органу державного аудиту, зокрема, на залучення висококваліфікованих спеціалістів для роботи у Рахунковій палаті та створення матеріально-технічної бази апарату і територіальних управлінь [49].

Слід відмітити, що аудит ефективності умовно можна розділити на три категорії:

- спеціальний: зумовлений потребами адміністрації або вищестоящої організації. Предметом цього аудиту може бути діяльність окремої установи з метою пошуку резервів покращення роботи щодо зменшення витрат або визначення причин неефективності окремої функції управління;

- організаційний, або галузевий: направлений на дослідження системи, галузі, компанії, міністерства тощо. Основна увага в цьому випадку приділяється вивченню того, наскільки ефективно і продуктивно взаємодіють органи управління міністерства чи відомства, в тому числі в процесі використання бюджетних коштів;

- функціональний, або програмний: стосується однієї або декількох функцій чи програм і спрямований на оцінку відповідності отриманих результатів поставленим завданням [106].

Доцільно акцентувати увагу саме на програмному аудиті ефективності, ефективність якого забезпечується введенням в практичну діяльність контролюючих органів програмно-цільового методу. Адже саме на основі широкого використання бюджетних програм можливо визначити результативність проведених видатків через розрахунок відповідних показників. До того ж при проведенні аудиту ефективності зусилля державних аудиторів спрямовані як на виявлення причин невиконання запланованих показників, так і на пошук додаткових резервів, альтернативних джерел фінансування бюджетних програм. При цьому майже всі дослідження

Рахункової палати і Державної фінансової інспекції засвідчили наявність загальних негативних тенденцій у виконанні державних і бюджетних програм, що заважають досягненню запланованих цілей та отриманню громадянами якісних соціальних послуг у повному обсязі [114, 116].

Державний аудит ефективності виконання бюджетних програм можна представити у вигляді системи (сукупності концептуальних та методичних основ аудиту ефективності) задля всебічного його дослідження як явища; він має певну кількість взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів, що утворюють комплексне ціле.

За допомогою моделювання як методу наукового пізнання, що полягає у вивченні об'єктів або процесів через побудову в теоретичному плані уможливлених моделей, системний підхід до дослідження аудиту ефективності можна представити у вигляді моделі, де виокремлено основні елементи системи – суб'єкт, об'єкт, процес, комунікативний блок і контрольне середовище, в межах якого функціонує система [103].

Доцільно детальніше розглянути процес організації та проведення аудиту ефективності.

Перш за все, найважливішим на цьому етапі стає завдання отримати у головного розпорядника або головного виконавця інформацію, яка б дала можливість оцінити ступінь виконання запланованих завдань, що передбачалися бюджетною програмою під затверджену в бюджеті суму [106]. Адже саме співвідношення досягнутих результатів до запланованих буде показником ефективності виконання бюджетної програми. При цьому слід мати на увазі, що відсутність безпосереднього зв'язку між обсягами виділених коштів та результатами їх використання, а також нечіткість визначення цілей і завдань, на досягнення яких витрачаються бюджетні кошти, не дають можливості об'єктивно оцінити виконання бюджетної програми.

Не менш важливим в процесі організації аудиту ефективності є підбір групи працівників, які мають хист до аналізу, розсудливі, комунікабельні, проявляють творчий підхід і здатність виконати поставлене завдання [79].

Перш ніж розглянути цикл аудиту ефективності слід відмітити, що процес аудиту ефективності виконання державних програм не складається з ряду чітко вираженої послідовності дій. Однак можливо виділити наступні фази процесу аудиту ефективності:

- вибір проблеми дослідження;
- планування роботи, збір інформації;
- підготовка звіту, його реалізація та контроль за впровадженням пропозицій [106].

Повний цикл здійснення аудиту ефективності необхідно розглядати від початку його організації до отримання результатів упровадження запропонованих пропозицій та рекомендацій щодо підвищення ефективності використання державних фінансових ресурсів.

За результатами дослідження можна зробити наступні висновки:

1) можливості сучасних інформаційних технологій створюють умови для автоматизації процесу проведення фінансового контролю, зокрема, при обробці облікових даних, проведенні розрахунково-аналітичних процедур, групування та систематизації виявлених порушень. Проте ці можливості інформаційних технологій у фінансовому контролі практично не використовуються. Однією з причин такого положення є недостатність дослідження питань, присвячених створенню інформаційних систем та використанню сучасних інформаційних технологій при здійсненні фінансового контролю;

2) представлено технологічний процес здійснення фінансовою контролю в умовах комп'ютеризації, який дозволить більш ефективно проводити фінансовий контроль;

3) процес реформування системи державного фінансового контролю потребує певного часу та зусиль усіх його учасників. Водночас перешкоди або зволікання із започаткуванням реформування системи державного фінансового контролю, зумовлені факторами ризику, можуть призвести до активізації корупційних дій, зловживань та фінансових порушень, і основне – до втрати довіри громадськості до системи державного внутрішнього фінансового контролю;

4) існує також проблема відсутності системності контролю, тобто відповідності попереднього, поточного і наступного контролю. Сучасні умови економічного розвитку держави потребують впровадження в життя нових напрямів і методів здійснення контрольних функцій, однією з яких є аналітична робота щодо проведення аналізу ефективності використання бюджетних коштів на предмет виявлення основних чинників, що призводять до неефективного використання фінансових ресурсів;

5) так, як в останні роки в нашій країні ведеться дискусія з питань масштабності фінансового контролю, є сенс узагальнити досвід здійснення контролю в зарубіжних країнах. Загальною тенденцією є те, що з поглибленням ринкових і фінансових відносин розширюється і сфера фінансовою контролю. Цей висновок важливий у зв'язку з тим, що в Україні на початковому етапі розвитку ринкових відносин мав місце зворотний процес. Використання позитивного міжнародного досвіду може служити важливим фактором удосконалення вітчизняної системи фінансового контролю;

6) розкриті науково-методичні основи організації аудиту ефективності націлені на концептуальне розширення та удосконалення існуючих підходів до викладення мети, змісту, методів та результатів проведення аудиту ефективності. Застосування їх на практиці повинно сприяти отриманню максимально об'єктивної, точної та систематизованої інформації про рівень ефективності використання державних фінансових ресурсів.

ВИСНОВКИ

Провівши дослідження теоретико-методологічних засад організації фінансового контролю в Україні, проаналізувавши організацію роботи Державної фінансової інспекції України та її територіальних органів, а також стратегію розвитку фінансового контролю в Україні, можна зробити наступні висновки:

1. Детально проаналізовано підходи до визначення поняття “фінансовий контроль”. Так, поняття фінансового контролю на сьогодні не можна вважати законодавчо закріпленим. Стосовно поглядів науковців на поняття “фінансовий контроль”, то їх існує велика кількість. Подальший аналіз робіт різних авторів з питань формування понятійного апарату фінансового контролю дозволив провести їх групування на основі методу морфологічного аналізу. При визначенні поняття фінансового контролю підґрунтям стала гносеологія даного поняття, тобто розгляд поняття “фінанси” та поняття “контроль”, виокремлення характерних ознак фінансового контролю і на основі цього надано власне уточнене визначення: фінансовий контроль – це система відносин з приводу систематичного спостереження, перевірки процесу створення, розподілу і використання фондів фінансових ресурсів на всіх рівнях, яка діє з метою встановлення відхилень від заданих параметрів у вартісному виразі.

2. Уточнено класифікацію фінансового контролю з метою усунення існуючих протиріч з цього приводу, що в остаточному сприятиме удосконаленню понятійного апарату фінансового контролю в частині розмежування його видів, форм та складових. Також визначено поняття “методологія фінансового контролю”: під методологією фінансового контролю доцільно розглядати систему або комплекс наукових принципів, методів і технологій, які становлять теоретичну та практичну основу здійснення фінансового контролю та забезпечують дієвий нагляд за об'єктами контролю в процесі створення, розподілу і використання фондів фінансових ресурсів на всіх рівнях. При цьому слід відзначити, що незважаючи на велику різноманітність кількості методів фінансового контролю ефективне використання їх можливе лише через комплексне застосування даних методів. За допомогою розгляду класифікації економічного контролю визначено місце фінансового контролю в економічному контролі, а саме обґрунтовано, що фінансовий контроль є складовою економічного контролю.

3. У ході виконання роботи було поглиблено теоретичні засади визначення сутності державного фінансового контролю. На основі визначеного поняття “державний фінансовий контроль”, в роботі було окреслено роль, завдання і місце державного фінансового контролю в системі управління фінансовою діяльністю держави. Складність фінансової системи держави та різноманітність фінансових відносин, що складаються в ланках фінансової системи та між її структурними елементами, обумовлюють різноманітність об'єктів фінансового контролю та специфіку частково-наукових методів пізнання цих об'єктів. Метод фінансового контролю реалізується через систему

технічних прийомів і способів дослідження, які є найважливішими елементами методу фінансового контролю, і становлять його інструментарій.

4. В останні роки в нашій країні ведеться дискусія з питань масштабності фінансового контролю, тому є сенс узагальнити досвід здійснення контролю в зарубіжних країнах. Загальною тенденцією є те, що з поглибленням ринкових і фінансових відносин розширюється і сфера фінансовою контролю. Цей висновок важливий у зв'язку з тим, що в Україні на початковому етапі розвитку ринкових відносин мав місце зворотний процес. Використання позитивного міжнародного досвіду може служити важливим фактором удосконалення вітчизняної системи фінансового контролю. Умови ринкової економіки і розвиток українського суспільства вимагають нового концептуального підходу до створення та функціонування системи державного фінансового контролю. У зв'язку зі зростаючим обсягом фінансових злочинів та порушень питання розвитку й удосконалення діяльності контролюючих органів набувають особливого значення.

5. На сучасному етапі в Україні недооцінюють роль державного фінансового контролю в забезпеченні фінансової дисципліни у державі. Такий стан призводить до значних фінансових порушень, які мають тенденцію до зростання протягом останніх років, що спричинено рядом проблем дотримання бюджетної дисципліни, серед яких – недосконалість законодавства, дублювання контрольних функцій органами управління, відсутність незалежного контролю та інші. В умовах обмеженості бюджетних ресурсів першочерговим завданням стає визначення пріоритетів при розподілі бюджетних ресурсів, виявлення джерел фінансування витрат та контроль за цільовим й ефективним використанням коштів. У даних умовах також виникає необхідність оцінити ефективність державного фінансового контролю з метою його подальшого удосконалення.

6. Центральне місце у визначенні ступеня ефективності використання бюджетних коштів повинен зайняти узагальнюючий (інтегральний) показник ефективності виконання бюджетних програм, який би відображав підсумкові результати сумісної дії окремих чинників, що характеризують різні сторони ефективності та відображаються у певній системі показників. Тому необхідно розробити такі критерії і підходи до оцінки ефективності фінансово-контрольної роботи, які відбивали б не лише виконання функцій, покладених на органи контролю, а й комплексно оцінювали ефективність діяльності об'єкта, що перевіряється, виявляли невикористані резерви. Пропоновані у роботі показники ефективності державного фінансового контролю дозволяють оцінити ефективність фінансового контролю як управлінської дії (функції), так і діяльності органу фінансового контролю фінансового контролю в динаміці. Методика оцінки ефективності державного контролю в сфері фінансів, яка була розглянута у роботі, дозволить підвищити ефективність здійснення контрольних заходів і відповідальність їх виконавців.

7. Сучасні умови економічного розвитку держави потребують впровадження в життя нових напрямів і методів здійснення контрольних

функцій, однією з яких є аналітична робота щодо проведення аналізу ефективності використання бюджетних коштів на предмет виявлення основних чинників, що призводять до неефективного використання фінансових ресурсів.

8. Результати фінансового контролю в розрізі суб'єктів його здійснення свідчать про динаміку зростання сум виявлених збитків і фінансових порушень, а отже, спонукають потребу в здійсненні фундаментальних досліджень, які дозволять підвищити ефективність фінансового контролю. Отже, існує об'єктивна необхідність у науковому обґрунтуванні теоретичних та методологічних засад фінансового контролю в Україні. Контроль слід розглядати в двох аспектах: як функцію управління та як економічну категорію.

Кожний погляд має сенс, бо переслідує різні цілі. Контроль як функція управління відображає більш прикладний аспект тоді, коли контроль як економічна категорія носить виключно теоретичне значення.

9. За допомогою аналізу статистичних даних щодо динаміки правопорушень та за допомогою узагальнення і аналізу існуючих недоліків в діючій системі фінансового контролю доведено потребу в негайному реформуванні фінансового контролю. Аспекти реформування державного фінансового контролю здійснено в контексті розробленої та схваленої (розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. №158-Р) революційної за своїми підходами до реформування Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю.

10. Аудит ефективності як самостійна оціночна форма повинен стати найважливішою складовою єдиної системи державного фінансового контролю України, одним із ключових напрямів реалізації контрольних повноважень держави у сфері контролю за ефективністю управління державними ресурсами. Методичні основи здійснення аудиту ефективності як самостійної оціночної форми державного фінансового контролю мають свій специфічний зміст, обумовлений його відмітними цілями, завданнями та методами проведення. В процесі дослідження було обґрунтовано, що для результативності проведення аудиту ефективності використання державних фінансових ресурсів його необхідно здійснювати у три основні етапи: організація та планування аудиту ефективності; проведення аудиту ефективності; контроль за виконанням пропозицій та рекомендацій.

11. Запровадження повноцінного, законодавчо регламентованого аудиту ефективності в практику державного фінансового контролю в Україні вимагає науково обґрунтованого підходу до формування його концептуальних та методичних основ, серед яких: понятійний апарат; цілі, завдання і принципи здійснення аудиту ефективності; його функції, об'єкти та методи; критерії та показники, а також їх інформаційна база; форми організації, реалізації та контролю виконання рекомендацій аудиту ефективності.

Оскільки запровадження аудиту ефективності та його включення в систему зовнішнього державного фінансового контролю вимагатиме значних змін принципів бюджетування та фінансування діяльності бюджетних установ, створення методологічної та методичної бази, зміни законодавства,

пропонується цю роботу проводити в три етапи: реалізація підготовчих заходів, експериментальне використання контрольних заходів, включення аудиту ефективності в систему державного фінансового контролю. Запропоновані заходи удосконалення системи фінансового контролю сприятимуть не тільки створенню ефективної системи державного фінансового контролю в Україні, а й удосконаленню законодавчих актів, що регламентують організацію контролю, підвищенню якості його організаційного, методологічного та інформаційного забезпечення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України [Текст] : прийнята Верховною Радою України від 28.06.1996 № 254/96-ВР. К.: Вища шк., 1996.-35 с.
2. Бюджетний кодекс України [Текст] : кодекс, прийнятий Верховною Радою України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс] : / Офіційний сайт Верховної Ради України. – <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X. – <http://zakon.rada.gov.ua>.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-XII. – <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Закон України «Про державний бюджет на 2015 рік» від 22.12.2014 № 4282-VI.
7. Закон України «Про державні цільові програми» від 18.03.2004 № 1621-IV.
8. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю» від 26.01.1993 № 2939-XII.
9. Закон України «Про Рахункову палату» від 11.06.1996 № 315/96-ВР. – <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21.09.2006 № 185-V. – <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15.12.2005 № 3202-IV. – <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. Закон України «Про Кабінет Міністрів України» від 16.05.2008 №279-VI. – <http://zakon.rada.gov.ua>.
13. Указ Президента України «Про Положення про Державну фінансову інспекцію України» від 23.04.2011 р. № 499 / 2011. –<http://www.dkrs.gov.ua>.
14. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10.08.2004 р. № 1017 / Офіційний вісник України, 2004 р., № 32, ст. 2144; 2006 р., № 13, ст. 868.
15. Постанова Кабінету Міністрів України «Про Порядок проведення органами контролю-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ» від 31.12.2004 р. № 1777 [Електронний ресурс] : / Професійна юридична система «МЕГА-НАУ». –<http://zakon.nau.ua>.
16. Постанова Кабінету Міністрів України «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю» від 22 травня 2002 р. № 685 / Офіційний вісник України, 2002 р., № 21, ст. 1047.

17. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку розроблення та виконання державних цільових програм» від 31.01.2007 № 106.

18. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року» від 24.05.2005 р. № 158. [Електронний ресурс] : / Офіційний сайт Верховної Ради України. – <http://zakon.rada.gov.ua>.

19. Розпорядження Кабінету міністрів України «Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі» від 14.09.2002 року № 538. [Електронний ресурс] : / Офіційний сайт Верховної Ради України. – <http://zakon.rada.gov.ua>.

20. Наказ Міністерства фінансів України «Про паспорти бюджетних програм» від 29.12.2002 № 1098.

21. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі» від 14.12.2001 № 574.

22. Наказ Державної фінансової інспекції у Львівській області «Про Положення про Львівську об'єднану державну інспекцію» від 04.01.2012 р. № 4. – <http://dkrs.kmu.gov.ua>.

23. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління України «Методичні рекомендації щодо проведення Державною фінансовою інспекцією аудиту ефективності виконання бюджетної програми» від 15.12.2005 № 444.

24. Бабін Б.В. Державні цільові програми – організаційно-правові засади розроблення, затвердження та виконання : [монографія] / Б.В. Бабін, В.О. Кроленко. Донецьк: 2006. – 206 с.

25. Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю [Текст] : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М.Ф. Базась. – К. : МАУП, 2006. – 440 с. – ISBN 966 - 608 - 501 - 1.

26. Барабаш Н. Удосконалення системи державного фінансового контролю [Текст] / Н. Барабаш, М. Никонович // Фінансовий контроль. – 2009. – № 3. – С. 44 – 47.

27. Бардаш С.В. Підходи до побудови концепції національної системи економічного контролю [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. <http://www.nbuv.gov.ua>.

28. Бардаш С.В. Про доцільність централізації державного контролю в Україні [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. – <http://www.nbuv.gov.ua>.

29. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль як дійовий інструмент підвищення ефективності державних цільових програм / І.В. Басанцов // Механізм регулювання економіки. – 2009. – №4. – С. 238 – 243.

30. Басанцов І.В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю [Текст] / І.В. Басанцов // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. – 2010. – № 6 (65). – С. 149-156. – <http://essuir.sumdu.edu.ua>.

31. Білокибильська Л.С. Шляхи вдосконалення методики аудиту ефективності з урахуванням досвіду зарубіжних країн / Л.С. Білокибильська // Управління розвитком. – 2010. – № 2 (78). – С. 32-34.
32. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту [Текст]: посіб. для вузів за спеціальністю «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз госп. діяльності» / М.Т. Білуха. – К. : ПП «Влад і Влада», 2007. – 320 с. – ISBN 5-11-002469-3.
33. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія [Текст] : підручник / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 560 с. – ISBN 5-09-003983-6.
34. Бурцев В. Координація діяльності і взаємодії органів державного фінансового контролю [Текст] / В. Бурцев // Аудитор. – 2010. – № 6. – С. 45 – 48.
35. Буряк П.Ю. Концептуальні та методичні основи аудиту ефективності [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. – <http://www.nbuv.gov.ua>.
36. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
37. Геєць В.М. Державні цільові програми та упорядкування програмного процесу в бюджетній сфері / В.М. Геєць. К. : Наукова думка, 2008. – 382 с.
38. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль : ревізія та аудит [інтегрований навчально-атестаційний комплекс] / П.К. Германчук, І.Б. Германчук, Н.І. Рубан, О.І. Назарчук. – Київ : НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
39. Грачова Е.Ю. Податкове право: питання і відповіді [Текст] : навч. посіб. / Е.Ю. Грачова, Е.Д. Соколова. – М. : Юриспруденція, 2010. – 128 с. – ISBN 5-901638 -52-2.
40. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Гуцаленко, В.А. Дерій, М.М. Коцупатрій – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с. – ISBN 978 – 966 – 364 – 877 – 4.
41. Данилевський Ю.А. Фінансовий контроль в галузях народного господарства при різних формах власності [Текст] : посіб. / Ю.А. Данилевський, Т.М. Мезенцев. – М. : Фінанси і статистика, 2007. – 132 с. – ISBN 5-7410-5821-X.
42. Дікань Л.В. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку : монографія [Текст] / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна, Н.М. Шульга, Т.В. Мултанівська, Т.С. Воїнова ; за заг. ред. к.е.н., проф. Дікань Л. В. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2010. – 96 с.
43. Дікань Л.В. Фінансовий контроль: теорія та методологія. Монографія [Текст] / Л.В. Дікань, Ю.О. Голуб, Н.В. Синюгіна. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. – 92 с.
44. Дмитренко Г.В. Фінансовий контроль в Україні: проблеми і шляхи розвитку: монографія [Текст] / Г.В. Дмитренко. – К.: «К.І.С.», 2010. – 374 с.
45. Дорошенко О.О. Методичні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Текст] / О.О. Дорошенко // Фінанси, облік і аудит. – 2010. – № 16. – С. 227 – 233.

46. Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль [Текст] : навч. посіб. / І.К. Дрозд, В.О. Шевчук. – К. : ТОВ «Імекс-ЛТД», 2009. – 304 с. – ISBN 5-318-00781-3.
47. Єфименко Т.І. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм : [монографія] / Т.І. Єфименко, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан. – К. : НДФІ, 2004. – 204 с.
48. Желюк Л. Вдосконалення організаційного механізму аудиту ефективності використання бюджетних коштів / Л. Желюк // Економічний аналіз. – 2008. - № 3 (19). – С. 101-104.
49. Жирна Ж.А. Концепція побудови цілісної системи державного аудиту [Електронний ресурс] : / eUABIR – Electronic Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine Institutional Repository. –<http://dSPACE.uabs.edu.ua>.
50. Жовніренко О.В. Методичні положення по оцінці ефективності внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. – <http://sworld.com.ua>.
51. Жураковський де Сас Т.Б. Проблеми детермінації державного фінансового контролю в сучасних умовах [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. – <http://www.academy.gov.ua>.
52. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник [Текст] : словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів : Видавництво Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2005. – 714 с. – ISBN 966-553-272-3.
53. Іванова І. Державний фінансовий контроль : Парадигми розвитку : монографія / Ірина Іванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168 с.
54. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є.В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-центр, 2002. – 320 с. – ISBN 966-521-143-9.
55. Кирій С.Л. Аудит адміністративної діяльності – синтез державного управління та фінансового аудиту [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. – <http://www.nbuv.gov.ua>.
56. Кінащук Л.Л. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні : [монографія] / Л.Л. Кінащук. Кіровоград : КОД, 2010. – 460 с.
57. Клець Л.Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. –<http://dSPACE.nbuv.gov.ua>.
58. Контроль і ревізія. Навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали [Електронний ресурс] : / Електронна бібліотека на ualibrarium.co. – <http://ualibrarium.co>.
59. Костирко Л.А. Фінансовий контроль цільового використання бюджетних коштів : [монографія] / Л.А. Костирко, В.І. Чиж, В.В. Разумцев. Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2009. – 291 с.
60. Крупка М. Програмно-цільовий метод бюджетування в Україні / М. Крупка // Вісник Львів. унів. – Сер. : Економічні науки. Л. : Вид-во ЛНУ ім. І. Франка. – 2009. - № 41. – С. 16-41.

61. Лімська декларація про керівні принципи фінансового контролю, прийнята у жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) [Електронний ресурс]. www.srd.ru.
62. Локтєв О.Г. Аудит як нововведення у державному фінансовому контролі: європейські орієнтири [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. – <http://www.nbu.gov.ua>.
63. Любенко А.М. За критерієм ефективності, або перспективи проведення державного фінансового аудиту в Україні / А.М. Любенко // Фінансовий контроль. – 2008. - № 1. – С. 44-46.
64. Маліновська О.Я. Фінансування цільових бюджетних програм на сучасному етапі розвитку економіки України / О.Я. Маліновська, І.О. Максимів // Наук. вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – С. 245-249.
65. Медведєв Ю.Б. Підвищення ефективності виконання бюджетних програм в умовах економічної кризи / Ю.Б. Медведєв, С.М. Чимишенко, О.М. Чистик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 2. – С. 52-56.
66. Мельничук В.Г. Фінансовий контроль в системі державного управління [Текст] / В.Г. Мельничук // Банківська справа. – 2008. – № 2. – С. 25 – 28.
67. Мигович Т. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм / Т. Мигович // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. № 8, част. 1. – С. 282-284.
68. Михалик Ю.М. Теоретико-методологічні засади аудиту ефективності / Ю.М. Михалик // Управління розвитком. – 2011. - № 2 (99). – С. 151-153.
69. Мних Є.В. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів : [монографія] / Є.В. Мних, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін. К. : КНТЕХ, 2008. – 186 с.
70. Мних Є.В. Державний фінансовий аудит : методологія та організація : [монографія] / Є.В. Мних. К. : Вид. нац. торг.-екон. унів., 2009. – 319 с.
71. Несходовський І.С. Інформаційні системи і технології фінансового контролю [Текст] : навч. посіб. / І.С. Несходовський. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 245 с.
72. Носова, С.С. Економічний контроль : сутність та форми здійснення [Текст] : посіб. / С.С. Носова. – М. : Економіка, 2009. – 176 с. – ISBN 5-282-00434-8.
73. Олендій О.Т. Предметна область державного фінансового аудиту бюджетних програм за цільовим спрямуванням / О.Т. Олендій // Вісник нац. техн. унів. «ХПІ». – 2010. - № 63. – С. 100-116.
74. Островерха К.Е. Пропозиції щодо формування інформаційної бази контролю [Текст] // Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь. Національний університет ДПС України, 2010. – 556 с.
75. Павлюк В.В. Контроль і ревізія [Текст] : навч. посіб. / В.В. Павлюк. – Д.: Кассіопея, 2009. – 135 с. – ISBN 5-229-00362-6.
76. Павлюк К. Оценка выполнения бюджетных программ: результативные показатели / К. Павлюк // Фінанси України. – 2010. - № 5. – С. 70-77.

77. Першко Л.О. Фінансовий контроль в Україні та його здійснення [Текст] // Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції. – Ірпінь. Національний університет ДПС України, 2010. – 556 с.
78. Петренко П. Що гальмує систему урядового контролю економіки України [Електронний ресурс] : / Журнал інтелектуальної еліти «Персонал». – <http://www.personal.in.ua>.
79. Письменна Т. Новоутворенні форми державного фінансового контролю : організаційно-методичні засади реалізації у контрольно-ревізійній практиці [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. – www.nbuv.gov.ua.
80. Письменна Т. Зміна ідеології бюджетного контролю у контексті бюджетної реформи в Україні / Т. Письменна // Галицький економічний вісник. – 2009. - № 2. – С. 121-131.
81. Піхоцький В.Ф. Удосконалення і розвиток Державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів Державного бюджету України та їх використання [Текст] / В.Ф. Піхоцький // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 184-190.
82. Полякова І.М. Теоретичні аспекти аудиту ефективності використання бюджетних коштів / І.М. Полякова // Управління розвитком. – 2010. - № 2 (78). – С. 21-22.
83. Радіонова В.М. Фінансовий контроль [Текст] : посіб. / В. М. Радіонова, В. М. Шлейников. – М. : ІД ФБК-ПРЕС, 2008. – 320 с. – ISBN 5-88103-051-6.
84. Редькін О. Проблемні питання застосування програмно-цільового методу при виконанні бюджетних програм / О. Редькін, С. Михайленко // Економіст. – 2010. - № 10. – С. 34-37.
85. Репетько О.О. Методичні підходи до розмежування форм і методів фінансового контролю в теорії та практиці державного управління [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. – <http://www.nbuv.gov.ua>.
86. Рибачук В.Л. Удосконалення організаційного забезпечення ефективності фінансового контролю діяльності органів державного управління [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. – <http://www.nbuv.gov.ua>.
87. Романів Є.М. Збірник нормативно-правових документів з фінансового контролю [Текст] : навч.-метод. посібник / Є.М. Романів, С.М. Гончарук, С.В. Приймак. – Львів : ЛДФА, 2011. – 212 с.
88. Рубан Н.І. Аудит ефективності бюджетних коштів – вектор розвитку фінансового контролю / Н.І. Рубан // Вісник ДДФП. – 2003. - № 1(9). – С. 5-9.
89. Рубан Н.І. Аудит ефективності бюджетних коштів / Н.І. Рубан // Фінанси України. – 2004. - № 1. – С. 138-142.
90. Рубан Н.І. Концептуальні засади контролю за виконанням бюджетних програм / Н.І. Рубан // Фінанси України. – 2006. - № 8. – С. 7-11.
91. Рудніцька Р. Державний аудит як частина системи фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] : / НБУ ім. Вернадського. – <http://www.nbuv.gov.ua>.

92. Рудніцька Р. Проблеми та перспективи запровадження аудиту ефективності в Україні / Р. Рудніцька // Збірник наук. праць «Ефективність державного управління». – 2010. - № 22. – С. 26-32.

93. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні : макроекономічний аспект [Текст] : монографія / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с. – ISBN 966-316-114-0.

94. Сілецький Я.В. Трансформація зарубіжного досвіду оцінювання бюджетних програм / Я.В. Сілецький // Фінанси, облік, банки. – 2007. - № 13. – С. 86-91.

95. Слободяник Ю.Б. Концептуальні засади державного аудиту [Текст] / Ю.Б. Слободяник // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін : тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. – К. : КНЕУ : ФПБАУ, 2009. – С. 384-391.

96. Слободяник Ю.Б. Правовий статус аудиту в системі державного фінансового контролю // Збірник наукових праць. Тематичний випуск: Технічний прогрес і ефективність виробництва. – Харків: НТУ «ХПІ». – 2008. – № 54 (3). – 181 с.

97. Стефанюк І.Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І.Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2003. - № 2 (15). – С. 9-14.

98. Скоропад І.С. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування [Текст] / І.С. Скоропад, Н.І. Пахолок // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вид. 21.3. – С. 263-268.

99. Стефанюк І.Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності [Текст] / І.Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – № 2. – 2009. – С. 8-13.

100. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія [Текст] : підручник / Б.Ф. Усач. – 6-те вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2005. – 263 с. – ISBN 978-966-311-059-2.

101. Устинова І.П. Правовий статус органів фінансового контролю в системі органів державної виконавчої влади в Україні : дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / Київський національний університет ім. Т. Шевченка. – К., 2009. – 199 с.

102. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) [Текст] : монографія / В.О. Шевчук. – К.: Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 1999. – 371 с. ISBN 978-966-364-877-4.

103. Федченко Т.В. Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Електронний ресурс] : / Publishing house Education and Science. – <http://www.rusnauka.com>.

104. Фінансове право // Правове регулювання фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] – <http://apelyacia.org.ua>.

105. Хаблюк О.А. Аудит ефективності виконання бюджетних коштів в системі функціонування ДКРС: проблеми та шляхи розвитку / О.А. Хаблюк, С.Р. Романів // Економічні науки. – 2011. - Вип. 8 (29). – С.77-79.
106. Хом'як Н.В. Організація та проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів органами Державної контрольно-ревізійної служби [Електронний ресурс] : / Білоцерківський національний аграрний університет. – www.btsau.kiev.ua.
107. Чугунов І.Я. Теоретико-методологічні засади удосконалення програмно-цільового методу планування видатків бюджету / І.Я. Чугунов, О.А. Самошкіна // Фінанси України. – 2010. - № 9. – С. 37-44.
108. Чумакова І.Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн / І.Ю. Чумакова // Фінанси України. – 2007. - № 8. – С. 137-146.
109. Чумакова І.Ю. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І.Ю. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 1. – С. 55-62
110. Ярошевич Н.Б. Етапи впровадження програмно-цільового методу планування бюджетів в Україні / Н.Б. Ярошевич, В.Є. Матвіїшин // Зб. наук.-техн. праць НЛТУ. – 2011. – Вип. 21.18. – С. 294-301.
111. INTOSAI Working Group on Program Evaluation. – 1995.
112. Бюджетна програма «Видання, придбання, зберігання та доставка підручників та посібників для студентів ВНЗ та учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів.
113. Декриміналізація економічних злочинів // Фінансові та економічні новини України, від 14.12.2011 р. – <http://moneynews.te.ua>.
114. Звіти Рахункової Палати України [Електронний ресурс] : / Офіційний сайт Рахункової Палати України. – <http://www.ac-rada.gov.ua>.
115. Звітність про результати діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби [Електронний ресурс] : / Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління України. – <http://www.dkrs.gov.ua/>.
116. Звітність про результати діяльності органів Державної фінансової інспекції України [Електронний ресурс] : / Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. – <http://www.dkrs.gov.ua>.
117. Офіційний сайт Державної фінансової інспекції України. – <http://www.dkrs.gov.ua>.



**КАБІНЕТ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ
ПОСТАНОВА**

від 27 серпня 2010 р. № 781

Київ

**Деякі питання забезпечення підручниками
та навчальними посібниками студентів
вищих навчальних закладів, учнів
загальноосвітніх і професійно-технічних
навчальних закладів та вихованців
дошкільних навчальних закладів**

Кабінет Міністрів України постановляє:

1. Міністерству освіти і науки:

1) разом з Міністерством фінансів під час складання проекту Державного бюджету України на 2011 рік та наступні роки передбачати видатки на виконання бюджетної програми “Видання, придбання, зберігання і доставка підручників та посібників для студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів”;

2) забезпечити:

своєчасне розроблення, видання, придбання та доставку навчальної літератури для вихованців і вихователів дошкільних навчальних закладів, забезпечення потреб методичних кабінетів та заявок вищих навчальних закладів I—IV рівня акредитації, що здійснюють підготовку педагогічних кадрів;

видання один раз на три роки букварів для учнів 1-го класу, вчителів загальноосвітніх навчальних закладів, а також для забезпечення потреб методичних кабінетів та виконання заявок вищих навчальних закладів I—IV рівня акредитації, що здійснюють підготовку педагогічних кадрів, з розрахунку 110 відсотків прогнозованої кількості учнів 1-го класу;

розроблення і видання навчальної літератури рідною мовою, в тому числі словників, для загальноосвітніх навчальних закладів з мовами навчання національних меншин, а також її доставку;

видання один раз на п'ять років підручників і навчальних посібників для учнів загальноосвітніх навчальних закладів усіх форм власності, учнів професійно-технічних навчальних закладів та студентів вищих навчальних закладів I—II рівня акредитації, що використовують у навчальному процесі підручники для загальноосвітніх навчальних закладів, з розрахунку 120 відсотків прогнозованої кількості учнів;

видання навчальних посібників серії “Шкільна бібліотека української та світової літератури”;

використання у навчальному процесі декількох варіативних підручників, визначених на конкурсних засадах, з метою впровадження сучасних педагогічних технологій, поглибленого вивчення предметів у початковій та основній школі, профільного навчання в старшій школі та з урахуванням потреб навчальних закладів;

3) затверджувати починаючи з 2011 року державний комплект навчальної літератури для відповідних класів загальноосвітніх навчальних закладів, що включає навчальну програму, підручник, навчальний посібник (хрестоматія, збірник задач, лабораторний практикум, методичний посібник для вчителя, електронні навчальні засоби);

4) першочергово забезпечувати навчальною літературою дітей з особливими потребами з розрахунку 160 відсотків прогнозованої кількості учнів;

5) продовжити проведення комплексу робіт із створення системи централізованого комп'ютерного обліку підручників для учнів загальноосвітніх навчальних закладів, виданих за державним замовленням.

2. Визнати такими, що втратили чинність, постанови Кабінету Міністрів України від 28 серпня 2003 р. № 1378 “Про вдосконалення роботи із забезпечення учнів і студентів навчальних закладів підручниками та посібниками” (Офіційний вісник України, 2003 р., № 36, ст. 1945) та від 17 липня 2006 р. № 982 “Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 серпня 2003 р. № 1378” (Офіційний вісник України, 2006 р., № 29, ст. 2090).

Прем'єр-міністр України

М. АЗАРОВ

Інд.28

**КАБІНЕТ МІНІСТРІВ УКРАЇНИ
ПОСТАНОВА**

**від 11 березня 2009 р. № 181
Київ**

Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті на видання, придбання, зберігання та доставку підручників і посібників для забезпечення студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів

{Назва Постанови із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 231 від 28.02.2011}

{Установити, що у 2010 році кошти, передбачені Міністерству освіти і науки у державному бюджеті за програмою «Видання, придбання, зберігання та доставка підручників і посібників для забезпечення студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів», використовуються відповідно до Порядку, затвердженого цією Постановою, з урахуванням особливостей, зазначених в Постанові КМ № 363 від 26.05.2010}

{Із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ № 231 від 28.02.2011
№ 1163 від 14.11.2011
№ 76 від 25.01.2012
№ 83 від 06.02.2013
№ 687 від 26.11.2014}

Кабінет Міністрів України постановляє:

Затвердити Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті на видання, придбання, зберігання та доставку підручників і посібників для забезпечення студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів, що додається.

{Постановляюча частина із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 231 від 28.02.2011}

Прем'єр-міністр України

Ю.ТИМОШЕНКО

Інд. 28

ПОРЯДОК

**використання коштів, передбачених у державному бюджеті на видання,
придбання, зберігання та доставку підручників і посібників для
забезпечення студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх
і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних
навчальних закладів**

{Назва Порядку із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 231 від 28.02.2011}

{У тексті Порядку слово "МОН" замінено словами "Міністерство освіти і науки, молоді та спорту" у відповідному відмінку згідно з Постановою КМ № 231 від 28.02.2011}

{У тексті Порядку слова "Міністерство освіти і науки, молоді та спорту" у всіх відмінках замінено словом "МОНмолодьспорт" у відповідному відмінку, а слова "робіт і послуг" - словами "товарів, робіт і послуг" згідно з Постановою КМ № 76 від 25.01.2012}

{У тексті Порядку слово "МОНмолодьспорт" в усіх відмінках замінено словом "МОН" згідно з Постановою КМ № 687 від 26.11.2014}

1. Цей Порядок визначає механізм використання коштів, передбачених у державному бюджеті за програмою "Здійснення методичного та матеріально-технічного забезпечення діяльності навчальних закладів", на видання, придбання, зберігання та доставку підручників і посібників для забезпечення студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів (далі - бюджетні кошти).

{Пункт 1 із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 231 від 28.02.2011; в редакції Постанови КМ № 76 від 25.01.2012}

2. Головним розпорядником бюджетних коштів є МОН, а розпорядником бюджетних коштів нижчого рівня - Інститут модернізації змісту освіти (далі - розпорядник бюджетних коштів).

{Пункт 2 із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 687 від 26.11.2014}

3. Бюджетні кошти спрямовуються на:

видання, придбання, зберігання підручників і посібників, у тому числі навчальної літератури (видань), посібників серії “Шкільна бібліотека” для поповнення шкільних бібліотечних фондів та словників мовами національних меншин, для забезпечення студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів (далі - підручники і посібники);

{Абзац другий пункту 3 із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ № 76 від 25.01.2012, № 83 від 06.02.2013}

{Абзац третій пункту 3 виключено на підставі Постанови КМ № 231 від 28.02.2011}

доставку підручників і посібників Міністерству освіти і науки, молоді та спорту Автономної Республіки Крим, головним управлінням (управлінням) освіти і науки обласних, Київської та Севастопольської міських держадміністрацій, формування та зберігання МОН резерву підручників і посібників;

{Абзац четвертий пункту 3 із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 83 від 06.02.2013}

проведення Всеукраїнського конкурсу рукописів підручників для учнів загальноосвітніх навчальних закладів.

{Пункт 3 доповнено абзацом згідно з Постановою КМ № 1163 від 14.11.2011}

4. Бюджетні кошти використовуються МОН згідно із затвердженим ним переліком підручників і посібників з урахуванням необхідності виконання бюджетних зобов'язань минулих років, узятих на облік в органах Казначейства, у разі їх відповідності паспорту бюджетної програми.

{Абзац перший пункту 4 із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ № 231 від 28.02.2011, № 76 від 25.01.2012}

{Абзац другий пункту 4 виключено на підставі Постанови КМ № 231 від 28.02.2011}

У першу чергу забезпечуються підручниками і посібниками учні загальноосвітніх навчальних закладів.

5. Потреба у підручниках і посібниках учнів загальноосвітніх навчальних закладів для дітей, що потребують корекції фізичного та (або) розумового розвитку, та учнів, які навчаються мовами національних меншин, визначається відповідно до кількості таких учнів.

6. Спрямування бюджетних коштів на видання та придбання підручників і посібників, яким МОН не надало відповідний гриф, забороняється.

7. МОН затверджує план заходів щодо видання, придбання, зберігання та доставки підручників і посібників.

Видатки для забезпечення підручниками і посібниками студентів вищих навчальних закладів, учнів загальноосвітніх і професійно-технічних навчальних закладів та вихованців дошкільних навчальних закладів здійснюються в межах бюджетних призначень, передбачених у відповідних додатках до Закону про Державний бюджет України на відповідний рік.

{Абзац другий пункту 7 із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 231 від 28.02.2011}

8. Розміщення державного замовлення на видання, придбання та зберігання підручників і посібників, а також їх доставку, яка забезпечується установами, що належать до сфери управління МОН, здійснюється у встановленому законодавством порядку.

Розпорядник бюджетних коштів здійснює закупівлю товарів, робіт і послуг, пов'язаних з виданням, придбанням, зберіганням та доставкою підручників і посібників.

{Пункт 8 доповнено абзацом згідно з Постановою КМ № 231 від 28.02.2011; в редакції Постанови КМ № 76 від 25.01.2012}

9. Закупівля товарів, робіт і послуг за державні кошти здійснюється в установленому законодавством порядку.

10. У договорі про закупівлю передбачаються:

можливість коригування визначеної в ньому суми у разі зменшення бюджетних призначень;

обсяги і строки видання підручників і посібників та звітування про виконання державного замовлення;

забезпечення доставки підручників і посібників до закінчення календарного року в повному обсязі;

застосування штрафних санкцій за невиконання або несвоєчасне виконання суб'єктом господарювання зобов'язань та виготовлення комерційних тиражів до завершення строку виконання державного замовлення;

{Абзац п'ятий пункту 10 в редакції Постанови КМ № 231 від 28.02.2011}

умови щодо строків виготовлення підручників, які не повинні перевищувати п'яти місяців.

{Пункт 10 доповнено новим абзацом згідно з Постановою КМ № 231 від 28.02.2011}

Договори про друкування підручників і посібників укладаються виконавцем безпосередньо з поліграфічним підприємством.

11. МОН подає Мінфіну протягом двох тижнів після укладення договору про закупівлю інформацію щодо здійснення витрат.

12. Розпорядник бюджетних коштів на підставі договорів про закупівлю може здійснювати попередню оплату товарів, робіт і послуг, пов'язаних з виданням підручників і посібників, у розмірі до 70 відсотків їх вартості, встановленої у зазначених договорах, строком не більш як на п'ять місяців.

{Абзац перший пункту 12 із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ № 231 від 28.02.2011, № 83 від 06.02.2013}

У разі коли протягом п'яти місяців після внесення попередньої оплати підручники та посібники не виготовлені, сума попередньої оплати підлягає поверненню розпорядникові бюджетних коштів.

{Пункт 12 доповнено новим абзацом згідно з Постановою КМ № 83 від 06.02.2013}

Попередня оплата товарів, робіт і послуг, пов'язаних з придбанням, зберіганням та доставкою підручників і посібників, здійснюється в установленому законодавством порядку.

Остаточна оплата товарів, робіт і послуг здійснюється розпорядником бюджетних коштів на підставі актів приймання-передачі відповідно до договорів про закупівлю.

13. Виконавець у разі отримання попередньої оплати не пізніше ніж 5 числа місяця, що настає за звітним періодом, подає розпоряднику бюджетних коштів інформацію про фактично виконані обсяги робіт за формою, встановленою розпорядником бюджетних коштів.

Для остаточної оплати товарів, робіт і послуг виконавець подає розпоряднику бюджетних коштів не пізніше ніж в останній день звітного кварталу акти приймання-передачі у вартісних показниках та зведену відомість про виконані роботи і послуги у натуральних показниках за формою, встановленою розпорядником бюджетних коштів.

14. Розпорядник бюджетних коштів надсилає МОН щомісяця до 20 числа наступного періоду інформацію про виконання договорів про закупівлю та використання бюджетних коштів для узагальнення і подання відомостей Мінфіну до 30 числа зазначеного періоду.

15. Операції з бюджетними коштами проводяться відповідно до Порядку казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затвердженого в установленому законодавством порядку.

{Пункт 15 в редакції Постанови КМ № 231 від 28.02.2011; із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ № 687 від 26.11.2014}

16. Складення та подання фінансової і бюджетної звітності, звітів про виконання бюджетних програм відповідно до їх паспортів, а також контроль за цільовим та ефективним витрачанням бюджетних коштів здійснюються в установленому законодавством порядку.

{Пункт 16 в редакції Постанови КМ № 231 від 28.02.2011}

Наукове видання

**Романів Євген Миколайович
Гончарук Світлана Марківна
Приймак Світлана Вікторівна
Даниляк Лідія Ярославівна**

***РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В
УКРАЇНІ***

Колективна монографія
За загальною редакцією к.е.н., проф. Є.М. Романіва