ГОСУДАРСТВЕННАЯ ОРГАНИЗАЦИЯ ВЫСШЕГО
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ «ДОНЕЦКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ ЭКОНОМИКИ И ТОРГОВЛИ
ИМЕНИ МИХАИЛА ТУГАН-БАРАНОВСЬКОГО»

УДК 336.711.65

Ангелина Ирина Альбертовна

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Специальность 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит
08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством

Диссертация
на соискание научной степени
доктора экономических наук

Научный консультант - доктор экономических наук, профессор
Азарян Елена Михайловна,

Экземпляр диссертации идентичен по содержанию
с другими экзмеплярами, которые были представлены в
диссертационный совет

ученый секретарь диссертационного
совета, к.э.н., доцент А.Н.Германчук

Донецк - 2015

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 4
РАЗДЕЛ 1. ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ 23
1.1 Обоснование государственного финансового контроля как системы 23
1.2. Проблемные аспекты классификации видов и функций государственного финансового контроля 41
1.3. Зарубежный опыт организации государственного финансового контроля и направления его использования в Украине 57
Выводы к разделу 1 86
РАЗДЕЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ СТРАТЕГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ 89
2.1. Концепция развития системы государственного финансового контроля в современных условиях 89
2.2. Концептуальная модель механизма взаимодействия властных и предпринимательских структур 106
2.3. Стратегические направления реформы государственного финансового контроля 130
Выводы к разделу 2 145
РАЗДЕЛ 3. ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ 149
3.1. Государственный бюджет Украины: аналитическая экспертиза и аудит соответствия 149
3.2. Государственный аудит эффективности расходов Государственного бюджета Украины на экономическую деятельность 160
3.3. Европейская хартия местного самоуправления как основа реформирования местных финансов и контроля 169

Выводы к разделу 3 192

РАЗДЕЛ 4. РАЗВИТИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ НА ОСНОВЕ СТАНДАРТИЗАЦИИ 196

4.1. Стандартизация процедур государственного контроля и проблемы внедрения международных стандартов добросовестного управления государственными финансами 196

4.2 Информационно-этическое обеспечение финансового контроля на основе международных стандартов учета для государственного сектора 223

4.3. Методический подход к анализу и оценке взаимодействия властных и предпринимательских структур 247

Выводы к разделу 4 271

РАЗДЕЛ 5. ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ: ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ 273

5.1. Проблемы и перспективы формирования единой системы государственного финансового контроля в Украине 273

5.2 Бюджетная ответственность и прозрачность, обеспечение транспарентности деятельности органов государственного финансового контроля с использованием информационных технологий 288

5.3. Методический подход программно-целевого контроля предпринимательских структур при выполнении бюджетных программ 317

Выводы к разделу 5 331

ВЫВОДЫ 334

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 339

Приложения 379

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Становление в молодой республике социально ориентированной экономики и соответствующих ей принципов управления хозяйственными процессами, усиление позиций различных форм собственности обеспечивают необходимость организации адекватной системы финансового контроля, что является определяющим условием успешного развития любого государства.

Эффективно организованный контроль способен влиять на результаты хозяйственной деятельности экономических субъектов, укреплять отношения собственности, обеспечивать финансовую безопасность страны.

Необходимо отметить, что нескоординированная трансформация государственного экономического и, прежде всего, финансового контроля оказалась неэффективной, поскольку ему присущ эпизодический бессистемный ситуативный фрагментарный охват составляющих экономики государства. Одними из главных недостатков действующей системы государственного финансового контроля являются ее содержательная и организационная раздробленность на отдельные изолированные звенья, отсутствие единой методологической базы и технологии осуществления государственного финансового контроля, общего информационного пространства контрольных органов, а также дублирование деятельности разных контролирующих органов.

Существенной проблемой является то, что государственный финансовый контроль практически не выполняет предупредительно-профилактическую (превентивную) функцию и является, как правило, лишь регистратором нарушений, но не инструментом их предупреждения. Попытки отдельных государственных органов исполнительной власти, уполномоченных осуществлять контроль в сфере государственных финансов и рынка финансовых услуг, в том числе специальных органов государственного

финансового контроля, повысить эффективность системы контроля не дают ожидаемого эффекта.

Государственный финансовый контроль любой страны должен стать реальным механизмом защиты от угроз экономической безопасности, так как финансово-кредитная система государства эффективно может работать только при регулярном, жестком и действенном контроле. В этой связи актуальными являются вопросы, касающиеся формирования в нашей стране эффективного государственного финансового контроля, который бы функционировал как целостная система, исключая при этом негативное влияние сугубо ведомственного подхода.

Степень разработанности проблемы. В основе современных подходов к формированию развития государственного финансового контроля лежат фундаментальные исследования по управлению финансами следующих зарубежных ученых: Дж. Гэлбрейта, Дж. Кейнса, Р. Коуза, А. Маршалла, К. Менгера, Б. Мизеса, Г. Мюрдаля, Д. Норта, Дж. Сакса, Г. Стиглера, Дж. Стиглица, М. Фридмена, И. Шумпетера и др.

Значительное влияние на развитие государственного финансового контроля оказали исследования представителей англо-американской и европейской школ, таких как: Х. Андерсен, Е.А. Аренс, М. Беккер, Л. Вейкарт, Т.Р. Вейрич, К. Друри, Дж. Лоббек, Дж. Майкселл, М. Паувер, Й. Петерсон, Т.С. Пирсон, Ж. Ришар, Дж. Робертсон, Д.В. Уильямс, Д.В. Форсайт, Г.Г. Чень, Н.Т. Чурик, М. Шеклтон.

Особое внимание необходимости сохранения системы государственного финансового контроля в условиях радикального реформирования экономики страны уделяется в работах российских ученых: С.Б. Абрамова, А.Г. Андреева, С.А. Анесянца, С.А. Андрюшина, Т.В. Антиповой, Н.Г. Вовченко, А.Е. Городецкого, А.Д. Жукова, В.Г. Ермилова, Т.А. Мезенцевой, Д.В. Никольского, Н.Д. Погосяна, В.С. Соколова, А.Д. Соменкова, С.В. Степашина, И.В. Фирулина, П.В. Черноморда, С.О. Шохина и др.

Ретроспективный обзор научных исследований свидетельствует о том,

что проблему развития финансового контроля на макро- и микроуровне рассматривали достаточно известные украинские ученые: В.Д. Базилевич, И.В. Басанцов, С.В. Бардаш, Т.М. Боголиб, О.Д. Василик, Н.Г. Выговская, Н.И. Дорош, И.К. Дрозд, В.Ф. Журко, Э.В. Калюга, Т.Д. Косова, С.Н. Петренко, И.Б. Стефанюк, Л.А. Сухарева, Т.В. Федченко, И.Я. Чугунов, В.А. Шевчук, А.А. Шпиг и др. Опубликованные ими научные работы посвящены ключевым аспектам контроля, однако не дают исчерпывающей его характеристики, адекватной потребностям и требованиям кризисной экономики страны, находящейся в условиях сложной общественно-политической обстановки.

Проблемам взаимодействия властных и предпринимательских структур уделяли внимание многие ученые, среди которых: А.А. Байков, В.Г. Варнавский, А.А. Владыкин, М.Б. Геррард, Л.Л. Гриценко, С.Г. Дембицкий, Л.А. Жеребцова, Е.А. Махортов, А.С. Семченков, С.Э. Приходько, А.А. Сушенцов, Л.А. Шарингер, В.В. Трухачев. Недостаточно исследованными остаются проблемы организации государственного финансового контроля, взаимодействия субъектов контроля (властных структур) и объектов контроля (предпринимательских структур).

Рекомендации и научные разработки по управлению в сфере финансов, их теоретическому и практическому решению изложены в работах таких ученых, как: Е.М. Азарян, А.И. Барановский, А.П. Гетманец, Л.А. Омельянович, А.А. Папаика, И.В. Сименко, Л.Г. Червова и др.

Анализ работ отечественных и зарубежных ученых указывает на то, что для исследования государственного финансового контроля на разных уровнях экономических систем, с одной стороны, существует значительная теоретико-методологическая база, а с другой – назрела необходимость дальнейшей системной разработки данной проблемы с учетом принципиально новых условий хозяйствования.

Актуальность исследуемых в диссертации проблем рационализации деятельности Счетной палаты, необходимость внедрения и адаптации

международных стандартов INTOSAI, EUROSAI, применения комплексно-системного подхода к формированию государственного финансового контроля, улучшения систем управления качеством обусловили выбор темы исследования, его цель и содержание.

Цель и задачи исследования. Целью исследования является комплексное решение проблемы развития системы государственного финансового контроля посредством обоснования концепции, базирующейся на принципах децентрализации и стандартизации.

Достижение цели и реализация предложенной концепции исследования обусловили необходимость решения ряда задач.

По специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:

-аргументировать сущность государственного финансового контроля как системы и определить проблемные аспекты классификации видов и функций государственного финансового контроля;

-обобщить зарубежный опыт организации государственного финансового контроля и определить направления его использования;

-обосновать возможные направления развития системы государственного финансового контроля, а также взаимодействия контролирующих органов и предпринимательских структур;

-определить стратегические направления реформы государственного финансового контроля;

-выполнить аналитическую экспертизу, аудит соответствия Государственного бюджета;

-провести аудит эффективности расходов Государственного бюджета на экономическую деятельность;

-определить направления использования Европейской хартии местного самоуправления как основы реформирования местных финансов и финансового контроля;

-обобщить процедуры стандартизации внешнего государственного контроля;

-выявить проблемы внедрения международных стандартов добросовестного управления государственными финансами в практику;

-разработать информационно-этическое обеспечение финансового контроля на основе международных стандартов учета для государственного сектора;

-установить проблемы и перспективы формирования единой системы государственного финансового контроля при условии бюджетной ответственности и прозрачности;

-разработать рекомендации по обеспечению транспарентности деятельности органов государственного финансового контроля на основе информационных технологий.

По специальности 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством:

-разработать концепцию и направление реформирования механизма взаимодействия властных и предпринимательских структур;

-предложить методический подход к анализу и оценке взаимодействия субъектов и объектов контроля;

-разработать методический подход программно-целевого контроля бюджетных программ с целью развития взаимодействия контролирующих органов и предпринимательских структур.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования являются процессы развития государственного финансового контроля и организационно-экономический механизм взаимодействия контролирующих органов и субъектов предпринимательства.

Предмет исследования – теоретико-методологические основы и прикладные аспекты по реформированию государственного финансового контроля, а также финансово-экономические отношения властных органов с предпринимательскими структурами.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в соответствии с паспортами специальностей научных работников

Министерства образования и науки Донецкой Народной Республики: 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит; 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством.

Теоретико-методологическую основу исследования составляют концептуальные положения фундаментальных и прикладных научных работ отечественных и зарубежных ученых в области теории систем, теории институтов и институциональных изменений, теории управления, макроэкономической теории, теории контроля. Методология исследования основывается на синергетическом подходе к гармонизации интересов государства, хозяйствующих субъектов и общества, что обусловлено содержанием проблемы развития системы государственного финансового контроля в направлении децентрализации и стандартизации.

Диссертация отражает логику реализации основных принципов методологии: экстраполяции, историзма и эффективности.

В процессе исследования использовались сущностно-аналитический метод, создающий элементную базу теоретического знания, и системно-функциональный, раскрывающий концептуально-целостную модель взаимосвязанного функционирования явлений и процессов на основе выявления причинно-следственных, структурных, эволюционных связей, что в совокупности позволяет обеспечить взаимное дополнение поисковых возможностей различных исследовательских подходов.

Инструментально-методический аппарат. В качестве исследовательского инструментария при выполнении диссертационной работы использовались общенаучные и специфические методы научного познания, а именно: диалектический, социально-исторический, систематизации и обобщения – с целью исследования научной мысли относительно состояния разработанности проблемы контроля; терминологический, лексико-семантический анализ – для определения категориального аппарата «системный подход», «финансовый контроль», «взаимодействие властных и предпринимательских структур» и «государственно-частное партнерство».

В качестве эмпирических методов использовались наблюдение, мониторинг, трендовый анализ – для оценки динамики индекса потребительских цен; корреляционно-регрессионное моделирование – с целью формализации взаимосвязи между сбережением и ВВП, доходами населения и ВВП, индексом промышленного производства и индексом цен; сравнительное правоведение – для адаптации эффективной международной практики к отечественным условиям.

Информационную и нормативную базу исследования составили законодательные и нормативные акты в сфере государственного финансового контроля, научная монографическая литература, отчеты Счетной палаты Украины, Государственной финансовой инспекции Украины, Государственной фискальной службы Украины, Государственной службы статистики Украины, паспорта бюджетных программ Распорядителя Министерства социальной политики Украины, решения Киевского городского совета и отчеты о ходе их выполнения, электронные ресурсы.

Степень достоверности результатов осуществленного исследования подтверждается достаточно обширным перечнем изученных научных работ отечественных и зарубежных ученых, информационно-аналитических материалов, информационных ресурсов сети Интернет. Обработка информации осуществлялась с использованием современных компьютерных технологий.

Концепция диссертации исходит из того, что развитие государственного финансового контроля, создание предпосылок для повышения эффективности использования государственных средств, усиление борьбы с проявлениями фактов коррупционного характера возможны на основе применения комплексно-системного подхода к формированию государственного финансового контроля, осуществляемого высшими органами государства.

Данный подход предполагает: внедрение риск-ориентированной системы контроля, адаптацию подхода к системно-ориентированному аудиту и возмещение ущерба от упущенных финансов, переход к модели повышенной

ответственности руководителей органов государственного и коммунальных секторов. Подходом предполагается создание служб внутреннего аудита в органах государственного и коммунального секторов, исполнение Государственной финансовой инспекцией функций централизованного внутреннего аудита, то есть постепенная замена инспектирования внутренним аудитом.

Ожидаемые результаты реализации подхода должны лечь в основу: совершенствования отечественного законодательства, регулирующего функционирование системы государственного финансового контроля высшего уровня; перехода от административной к управленческой культуре; рационализации использования государственных финансов; усиления финансовой дисциплины; профилактики и предупреждения неэффективного использования государственных финансов; прозрачности деятельности органов государственного и коммунального секторов; оптимизации системы государственного финансового контроля.

Основные положения, выносимые на защиту.

По специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:

1. Объективная необходимость совершенствования системы государственного финансового контроля на разных уровнях иерархии, поиск путей возможного их взаимодействия в современных условиях становления и развития государства, потребность в пересмотре большинства теоретических и практических положений актуализирует проведение фундаментальных исследований и разработки научно обоснованных рекомендаций по их организации и функционированию. При этом теоретические подходы современных исследователей к содержанию дефиниции «финансовый контроль», пониманию сущности государственного финансового контроля как системы характеризуются отсутствием единства мнений по вопросу обоснованности восприятия органов государственного финансового контроля и надзора. Недостаток теоретических разработок в данной области обусловливает необходимость развития системного подхода к

государственному финансовому контролю, что позволит комплексно исследовать систему субъектов, объектов и процедуры контрольного процесса.

2. Эффективность функционирования системы государственного финансового контроля во многом зависит от решения проблем реформирования высшего органа финансового контроля – Счетной палаты. В настоящее время полномочия Счетной палаты не в полной мере распространяются на независимые регулирующие органы; наблюдается сужение сферы контроля над формированием доходной части Государственного бюджета, финансовых ресурсов местного самоуправления. Решение данной проблемы требует формализации институциональных моделей функционирования высших органов финансового контроля на основе изучения передового зарубежного опыта и обоснования направления его внедрения в практику Счетной палаты, в результате чего удастся скоординировать контрольные действия в рамках выполняемых функций.

3. Одобрение новой редакции Концепции государственного финансового контроля до 2017 года (принята в октябре 2008 г.) не решило проблему внешнего финансового контроля со стороны Счетной палаты с применением государственного надзора и контроля в отношении субъектов, использующих государственные финансы, а также системы внутреннего контроля государственного сектора, включающей подсистему внутреннего аудита. В тоже время принятая Главным контрольно-ревизионным управлением в 2009 г. «Стратегия развития государственной контрольно-ревизионной службы на период до 2015 года» (которая изменила функциональную составляющую КРУ, переформатировав данный орган в Государственную финансовую инспекцию) не имела научного обоснования конкретных стратегий идентификации финансовых рисков государственных предприятий. Вследствие нерешенности комплекса проблем возникла необходимость разработки Концепции развития внутреннего государственного финансового контроля в Украине (ВГФК), от которой зависит эффективность сотрудничества Государственной финансовой инспекции с Европейской

комиссией по борьбе с мошенничеством (OLAF) и специально уполномоченными органами в странах-членах ЕС.

4. Несмотря на то, что проблемы понимания сущности, развития форм и методов государственного финансового контроля находятся в центре внимания ученых и практиков, институт внешнего ГФК в форме государственного аудита не получил должного развития. В Украине, в отличие от Российской Федерации, недостаточно развит такой методологический инструмент государственного финансового контроля, как аудит стратегий социально-экономического развития страны и ее регионов и обеспечения национальной безопасности государства (стратегический аудит). Не изученность проблемы в целом требует обоснования целесообразности внедрения стратегического аудита как подсистемы государственного финансового контроля с присущими ей системными элементами, что позволит органам внешнего государственного контроля оценить все направления использования бюджетных средств – от разработки проектов стратегического характера до получения конечного результата.

5. Современное состояние результативности экспертно-аналитического процесса, осуществляемого Счетной палатой Украины, не способствует оптимизации основных направлений контрольной деятельности. В связи с этим возникает проблема выявления степени влияния повышения качества планирования в бюджетной сфере на проведение контрольных действий относительно законности, целевого и эффективного использования бюджетных средств. Установление опосредованной связи с расширением комплекса методических инструментов возможно за счет применения аналитической экспертизы и аудита соответствия ежегодно принимаемого Закона Украины о Государственном бюджете и положениями других нормативно-правовых актов. Решение данного вопроса способствует выявлению рисковых операций использования бюджетных средств, факторов влияния на эффективность и результативность бюджетных программ.

6. Укрепление финансовых основ местного самоуправления требует

расширения собственных доходов местных бюджетов за счет части от определенных общегосударственных налогов (НДС, налог на прибыль предприятий). Значительный потенциал при формировании бюджета на местном уровне имеют налоги на собственность, в частности налог на недвижимость. Трансферты, предоставленные в распоряжение органов местного самоуправления, должны стать их собственными ресурсами, относительно которых они имеют полную свободу распоряжения. Решение этой проблемы возможно путем внедрения Европейской хартии местного самоуправления, а также усиления транспарентности и открытости самой системы местного самоуправления, что предоставит стимулы городским и районным администрациям для экономного расходования бюджетных средств и результативности управленческих решений.

7. Различия в характеристиках объектов и среды контроля, субъективный подход к выбору методического инструментария при проведении контрольных мероприятий, дублирование функций органами государственного контроля – все эти факторы свидетельствуют о наличии проблемы унификации контрольных процедур и закрепления специализации субъектов контроля. Одним из важнейших направлений ее решения является внедрение Международных стандартов высших органов финансового контроля (INTOSAI GOV 9100) и модели внутреннего контроля, разработанной Комитетом организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO). Стандартизация контрольно-аналитического процесса в органах государственного финансового контроля, позволит получать подтверждение эффективности методов превентивного контроля, станет основой при формировании интегрированной структуры финансовой ответственности, степени использования информации об управлении рисками, проявления контрольной функции относительно принципа независимости в общественном секторе экономики, координации и сотрудничества между высшими органами контроля и внутренними аудиторами государственного сектора.

По специальности 08.00.05 – Экономика и управление народным

хозяйством:

8. В условиях глобализации необходимо на государственном уровне координировать и концентрировать финансовые, трудовые и интеллектуальные возможности бизнеса с целью создания социально значимых объектов культуры, инфраструктуры, а также повышения уровня жизни населения государства, что проявляется во взаимодействии властных и предпринимательских структур. В международной практике данный вид финансово-экономических отношений имеет достаточно высокую степень эффективности, однако в теории, практике и украинском законодательстве остаются спорными ряд вопросов о механизме такого взаимодействия, особенно между бизнес-исполнителями бюджетных программ и контролирующими органами. Раскрытие данного вопроса на методологическом уровне предоставит возможность расширить теоретический базис и построить концептуальную модель механизма взаимодействия властных и предпринимательских структур, что составит основу проработки проблемы контроля и анализа таких взаимоотношений.

9. Дальнейшее развитие отношений между властью и бизнесом сталкивается с целой группой проблем: отсутствие должного опыта такого партнерства, неразвитость законодательной и нормативной базы на всех уровнях, ситуация политической и экономической нестабильности, отсутствие механизма контроля и анализа таких взаимоотношений. Решение данной проблемы возможно при разработке методического обеспечения в части анализа и оценки воздействия контролирующих органов на предпринимательский потенциал, а также оценки деятельности социально ответственного бизнеса в рамках выполнения бюджетных целевых программ.

10. Контролирующие органы имеют широкие полномочия при проверке предпринимательских структур, участвующих в реализации бюджетных программ. Однако процедуры контроля должны проводиться не спонтанно, а в полной согласованности с программой контрольных действий, где четко выписаны цели и методический инструментарий контроля. Проблема

дальнейшего развития взаимодействия контролирующих органов и предпринимательских структур заключается в том, что методически не выписан, а на законодательном уровне не закреплен методический подход программно-целевого контроля бюджетных программ.

Научная новизна диссертации заключается в теоретическом обосновании нового способа решения научной проблемы, которая состоит в несоответствии современного состояния развития теории, методологии и организации государственного финансового контроля условиям кризисной экономики, а также в отсутствии целостной концепции развития системы государственного финансового контроля в Украине.

Наиболее существенными результатами, содержащими научную новизну, являются следующие:

По специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит:

1. Разработана Концепция развития государственного финансового контроля в государстве и его регионах на основе синергетического подхода, который проявляется в объединении органов государственного финансового контроля и надзора в единую систему. Реализация представленной Концепции будет способствовать формированию стратегических подходов относительно целостной системы государственного финансового контроля путем ее децентрализации. Обоснован методический подход к объединению субъектов государственного финансового контроля и надзора в единую систему. Базой научного обоснования является анализ когнитивного содержания дефиниций «государственный финансовый контроль» и «государственный финансовый надзор» в зависимости от сфер их проявления. Предложена классификация видов аудита государственных финансов, основу которой составляют следующие элементы системы: субъекты, объекты, цель и методический аспект. Преимущество предлагаемой классификации, по сравнению с существующими, заключается в возможности четкой идентификации видов аудита государственных финансов. По отношению к субъектам осуществления контрольно-аналитических процедур – внешний и внутренний аудит; объектам

аудита – государственный аудит бюджетных учреждений и организаций, внебюджетных фондов, бюджетов разных уровней, бюджетных программ и т.п.; цели – аудит финансовой и бюджетной отчетности, аудит налогообложения, аудит на соответствие требованиям, операционный аудит.

2. Формализованы институциональные модели функционирования высших органов финансового контроля (ВОФК). Формализация базируется на обосновании целесообразности экстраполяции передового зарубежного опыта европейского сообщества стран. Адаптация зарубежного опыта позволит совершенствовать деятельность Счетной палаты в части расширения сферы ее объектов, внедрения стратегического аудита, перспективного планирования контрольно-аналитических процедур, смещения акцентов с апостериорного государственного финансового контроля на априорный; обеспечение обратной связи с подконтрольными субъектами и использование корректирующих мер в процессе контроля; внедрение механизма оценки результативности и эффективности бюджетирования по результатам;

3. Обоснованы концептуальные принципы, базирующиеся на децентрализации системы государственного финансового контроля (ГФК). Основу Концепции развития составляет смена приоритетов – смещение акцентов с инспектирования и применения санкций за допущение нарушения на организацию системы внутреннего контроля, функционирование которой направлено на предупреждение и профилактику правонарушений, предоставление внутренними аудиторами объективных, обоснованных рекомендаций повышения эффективности управления финансами. Направлениями реформы ВГФК являются: внедрение риск-ориентированной системы контроля, использование концепций системно-ориентированного аудита и возмещения упущенных финансов, переход к модели повышения ответственности руководителей органов государственного и коммунального секторов. Концепцией предусматривается создание служб внутреннего аудита в органах государственного и коммунального секторов; выполнение Государственной финансовой инспекцией Украины функций

централизованного внутреннего аудита; постепенная замена инспектирования внутренним аудитом.

4. Обоснована целесообразность внедрения стратегического аудита посредством его целевой направленности на стратегии управления процессом эффективного использования бюджетных средств для достижения долгосрочных целей развития экономики страны в контексте общенациональных стратегических приоритетов. В отличие от существующих подходов, выделены основные элементы системы стратегического аудита (объекты, предмет, основная цель, задачи, этапы проведения и методы аудита, содержание отчета, характер заключений и рекомендаций), представлена их характеристика.

5. Предложено расширение комплекса методических инструментов за счет применения аналитической экспертизы и аудита соответствия с целью установления степени влияния повышения качества планирования в бюджетной сфере на проведение контрольных действий относительно законности, целевого и эффективного использования бюджетных средств. Реализация данного инструментария позволит повысить результативность экспертно-аналитического процесса, осуществляемого Счетной палатой Украины, предложить пути разрешения противоречий норм законодательства.

6. Проведена адаптация Европейской хартии местного самоуправления как основы реформирования местных финансов и контроля – усиление их транспарентности и открытости для создания эффективной и действенной системы местного самоуправления, которая согласуется с международными стандартами и договорными обязательствами Украины; разграничение сектора местных и государственных финансов в вопросах распределения полномочий и финансовых ресурсов, расчет трансфертов между бюджетами всех уровней на четких, прозрачных, понятных условиях. Преимуществом предлагаемого подхода, по сравнению с существующими, является акцент на обязательность однозначности законодательного урегулирования указанных вопросов в момент принятия субъективных решений, что будет способствовать созданию

четкой и прозрачной системы местного самоуправления. Систематизированы критерии определения уровня качества реализации задач образовательных учреждений, предусматривающие оценку ресурсного обеспечения (материально-техническая база, финансовое обеспечение, кадровое обеспечение), организации, результативности учебно-воспитательного процесса, управления образовательным учреждением, финансово-хозяйственной деятельности. В отличие от существующих, предлагаемые подходы хорошо интегрируются с критериями государственного аудита эффективности (экономичность, результативность, эффективность), а целью государственного аудита эффективности образовательных учреждений является обеспечение тесной связи между объемами финансирования, перечнем и качеством услуг образовательного учреждения, которая достигается дифференциацией бюджетных норм финансирования образовательных учреждений.

7. Разработаны рекомендации относительно стандартизации деятельности по обеспечению добросовестного управления государственными финансами в сфере внутреннего контроля и стандартов бухгалтерского учета, которые определяют: порядок формирования отчетности об эффективности средств внутреннего контроля, создания интегрированной структуры финансовой ответственности, использования информации об управлении риском организации, контроля независимости в общественном секторе, координации и сотрудничества между высшими органами контроля и внутренними аудиторами в общественном секторе; предусматривающие использование модели риска и контроля для управления финансами государственного сектора в части идентификации источников риска, целей и обязанностей организации относительно управления им.

По специальности 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством:

8. Проведен концептуальный анализ лексического, синтаксического и семантического значения понятий «взаимодействие властных и

предпринимательских структур» и «государственно-частное партнерство». Доказана их синонимичность, но не тождественность, а также то, что первая конструкция слов является более широкой по смысловому наполнению и содержит в своем понимании сущность второго словосочетания. Представленная концептуальная модель механизма взаимодействия властных и предпринимательских структур иллюстрирует систему субъектов и объектов в процессе принятия, выполнения, контроля и оценки результатов бюджетной целевой программы. Субъекты властных структур сгруппированы в четыре типа: финансового, регулирующего, стимулирующего и контролирующего. Предпринимательские структуры в зависимости от цели бюджетных программ могут выступать как субъектом-исполнителем (программы направлены на развитие общества и облагораживание территории), так и объектом реформации бизнеса в рамках развития регионов или отраслей народного хозяйства.

9. Предложен методический подход к анализу и оценке взаимодействия субъектов контроля (властных структур) и объектов контроля (предпринимательских структур) на основе экспертных оценок по комплексу выделенных критериев. Сущность подхода заключается в установлении баланса социально-экономических интересов для властных и предпринимательских структур; экспертной оценке организационного и ресурсного потенциала указанных структур; построении организационной модели анализа эффективности деятельности власти при реализации бюджетных программ, а также взаимодействия контролирующих органов и бизнеса. Определены результаты оценки системы взаимодействия субъектов и объектов контроля, согласно которым выявлены недостатки и определены направления ее совершенствования.

10. Получил дальнейшее распространение методический подход программно-целевого контроля предпринимательских структур, позволяющий устранять системные и содержательные недостатки при выполнении бюджетных программ. Сущность методического подхода заключается в

следующем: разработка алгоритма (блок-схемы) и формализация информационной модели программно-целевого контроля предпринимательских структур; систематизация методического инструментария для проведения контрольных мероприятий; диагностика внутренних и внешних проблем реализации бюджетной программы; построение матрицы контроля с целью систематизации субъектов властных структур контролирующего типа, объектов и параметров контроля в рамках функционирования предпринимательских структур.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическое значение полученных результатов определяется актуальностью цели и задач, достигнутым уровнем разработанности исследуемых проблем, научной новизной работы, развитием методологии и расширением подходов к решению вопросов развития государственного финансового контроля и организационно-экономического механизма взаимодействия субъектов и объектов контроля. Теоретические положения диссертационной работы доведены до уровня конкретных методик и рекомендаций по совершенствованию государственного финансового контроля.

Практическое значение полученных результатов заключается в том, что они используются в учебном процессе Государственной организации высшего профессионального образования «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского» при преподавании дисциплины «Государственный финансовый контроль». Предложения и рекомендации, разработанные в диссертационной работе, одобрены и внедрены в практику деятельности: министерства финансов ДНР (справка о внедрении №56 от 22.10.2015 г.), финансового управления администрации г. Донецка (справка о внедрении №74 от 15.10.2015 г.).

Степень достоверности и апробация результатов диссертации. Диссертационная работа является результатом самостоятельных научных исследований соискателя, в ней изложен авторский подход к вопросам развития государственного финансового контроля и организационно-

экономического механизма взаимодействия субъектов и объектов контроля на региональном уровне.

Основные положения и результаты диссертационной работы были обнародованы на 11 научно-практических конференциях: «Проблемы и перспективы реализации учетной, контрольной и аналитической функции в социокультурном пространстве современного бизнеса» (г. Донецк, 2010 г.); «Проблемы социально-экономического развития предприятия» (г. Днепропетровск, 2011 г.); «Состояние и проблемы налогообложения в условиях экономических преобразований» (г. Донецк, 2012 г.); «Экономические теории как основа развития бухгалтерского учета, анализа и контроля» (г. Житомир, 2012 г.); «Новината за напреднали наука» (г. София, Болгария, 2012 г.); «Проблемы, современное состояние и перспективы развития учета, анализа и аудита» (г. Севастополь, 2013 г.); «Интеграционные финансово-экономические направления развития Украины» (г. Львов, 2013 г.); Состояние и проблемы налогообложения в условиях изменчивой экономики (г. Донецк, 2013 г.), Налоговая система в условиях современных трансформаций (г. Донецк, 2014 г.), Финансово-экономическое развитие региона (г. Донецк, 2014 г.), Финансово-экономическое развитие Донбасса. Проблемы, пути решения (г. Донецк, 2015 г.).

Публикации. Основные результаты диссертационной работы опубликованы в 34 научных трудах общим объемом 32,8 п.л., из которых лично автору принадлежит 29,7 п.л., из них 21 статья в профессиональных изданиях (в том числе 7 входят в научно-метрические базы данных, 5 написаны в соавторстве, 11 включены в материалы конференций).

Структура диссертационной работы. Диссертационная работа имеет структуру, определенную логикой исследования и совокупностью решаемых задач.

РАЗДЕЛ 1

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

1.1 Обоснование государственного финансового контроля как системы

Существование финансового контроля объективно обусловлено. Это связано в первую очередь с тем, что финансам как экономической категории присуща не только распределительная, но и контрольная функция [1, стр. 67].

Финансовый контроль осуществляется в установленном законодательством порядке всей системой органов государственной власти и местного самоуправления, в том числе специальными контролирующими органами. При этом следует иметь в виду, что финансовый контроль является одной из завершающих стадий управления финансами и вместе с тем необходимым условием эффективности управления финансовыми отношениями в целом. Особое место финансового контроля в общей системе контроля как элемента в системе управления общественными процессами предопределяется его спецификой, проявляющейся в контрольной функции самых финансов. Объективно присущая финансам способность выражать специфическую сторону производственно-хозяйственной деятельности в любой области делает финансовый контроль всеобъемлющим. Итак, финансовый контроль служит важным способом обеспечения законности и целесообразности осуществляемой финансовой деятельности.

Содержательное наполнение определения понятия «финансовый контроль» изменялось с развитием общества. Так, например, в большинстве научных источников социалистического периода финансовый контроль трактовался как одна из сфер, звеньев, форм, областей контроля над общественным производством и распределением продуктов. В связи с началом процесса огосударствления собственности данное понятие связывалось только с государственным контролем. Также характерно отождествление

финансового контроля с контрольной функцией финансов. С учетом изменений, происходящих на протяжении последнего десятилетия, в том числе и в экономической сфере, изменились и современные подходы к определению понятия финансового контроля.

В отечественной экономической литературе встречаются разные по методологической базе, теоретической структуре и функциональной направленности определения финансового контроля [2, стр. 289]. На сегодняшний день не выработано общепринятой трактовки финансового контроля государства как категории финансовой науки по причинам субъективного и объективного характера. К первой надо отнести комплексный, интегральный характер категории, что обусловливает многоступенчатость и известное противоречие конструированных определений государственного финансового контроля. Вторая вытекает из трансформации, вызванной новыми реалиями общественно-хозяйственных отношений, возникших в начале XXI в. [3, стр. 53].

Исходя из проведенного анализа определений понятия «финансовый контроль» все подходы условно можно объединить в пять групп [4] в зависимости от аспекта, в котором рассматривается понятие «финансовый контроль» (табл. 1.1). Эти подходы трактуют финансовый контроль с позиций функции системы управления финансовыми отношениями, контрольной функции финансов, подсистемы государственного контроля, деятельности разных контролирующих органов и систем их надзора, совокупности мероприятий, которые проводятся контролирующими органами.

Таким образом, финансовый контроль следует рассматривать как деятельность, осуществляющуюся органами государственной власти и местного самоуправления, субъектами хозяйствования и гражданами Украины по обеспечению законности, финансовой дисциплины и целесообразности при мобилизации, распределении и использовании денежных средств и связанных с этим материальных ценностей с целью оценки экономической эффективности хозяйственной деятельности, выявления и блокирования в ней отклонений.

Таблица 1.1

Определения термина «финансовый контроль» в современной научной литературе

Группа	Автор	Определение
1	2	3
Как функция системы управления финансовыми отношениями	О. Д. Василик	«Финансовый контроль по своей экономической сути – это функция управления, включающая совокупность наблюдений, проверок по деятельности объекта управления с целью оценки обоснованности, эффективности принятия решений и результатов их выполнения»
	Л.Ф. Зверенчук, Я.И. Гуральник, В.Ф. Журко	«Контроль … является составляющей частью работы по управлению народным хозяйством и его звеньями. ... Это функция имманентна любому управлению»
	О.П. Кириленко	«Финансовый контроль – это один из элементов управления финансами; особая деятельность по проверке правильности стоимостного распределения валового национального продукта, образования и расходования фондов денежных средств»
	Л.А. Савченко	Утверждал, что финансовый контроль надо рассматривать в двух аспектах. Он всегда сопровождает человеческую деятельность, является важной функцией государственного управления, так как служит целям проверки правильности действий. Управление невозможно без получения информации о выполнении правовых предписаний, и такую информацию предоставляет контроль. Его основной целью в данном случае будет выяснение, все ли возможные средства были использованы для выполнения управленческого решения, все ли условия созданы для его реализации, есть ли ошибки и недостатки, и какие пути их устранения»
Как контрольная функция финансов	В.М. Радионова, В.И. Шлейников	Рассматривали финансовый контроль как одну из функций системы управления финансовыми отношениями, основной задачей которой является отслеживание правильности функционирования этих отношений на уровне конкретного объекта управления с целью определения обоснованности и эффективности управленческих решений и степени их реализации, выявления отклонений, о которых целесообразно сообщать органам, которые могут повлиять на улучшение ситуации
	Т.О. Башкатова	Финансовый контроль является неотъемлемым элементом управления финансовыми и денежными потоками на макро- и микроуровне с целью обеспечения целесообразности и эффективности финансовых операций
	Е.В. Калюга	Утверждает, что финансовый контроль основывается на использовании контрольной функции финансов и выступает одним из проявлений ее важного значения в расширенном воспроизведении
	Н.В. Фадейкина, В.О. Воронов	Под финансовым контролем понимают особую функцию финансов, целью которой является раскрытие отклонений от принятых стандартов законности и эффективности управления финансовыми ресурсами

Продолжение табл. 1.1

Как один из видов гос. контроля	Б.Г. Болдырев	Трактует финансовый контроль как форму государственного контроля над образованием, распределением и использованием ресурсов всех звеньев финансовой системы
	О.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова	Финансовый контроль – вид государственного контроля, направленный на проверку расходования государственных средств, своевременности и полноты мобилизации государственных ресурсов, законности расходов и доходов всех звеньев финансовой системы, соблюдение правил учета и отчетности
Как деятельность разных контролирующих органов и система их надзора	О.О. Анисимов	Финансовый контроль – это надзор за надлежащей реализацией финансовой политики господствующего класса органами управления в процессе выполнения последними функций государства
	Э.А. Вознесенский	Финансовый контроль – это контроль над финансовой и хозяйственной деятельностью хозяйствующих субъектов, которая не исключает, а допускает необходимость осуществления других видов контроля над хозяйственной деятельностью
	М. С. Малеин	Финансовый контроль – это деятельность финансовых, кредитных и хозяйственных органов (организаций), направленная на обеспечение финансовой, бюджетной, кредитной, расчетной и кассовой дисциплины в процессе выполнения планов. Такая деятельность регулируется правовыми нормами и заключается в проверке законности, обоснованности и рациональности денежных расходов
	Л. К. Воронова	Трактует финансовый контроль как деятельность государственных органов и негосударственных организаций по обеспечению законности, финансовой дисциплины и целесообразности при мобилизации, распределении и использовании денежных средств и связанных с этим материальных ценностей
	А. Г. Грязнова, О. В. Маркина	Финансовый контроль осуществляется в установленном порядке всей системой органов государственной власти и органов местного самоуправления, в том числе специальными контролирующими органами при участии общественных организаций, трудовых коллективов и граждан
Как совокупность мероприятий, которые проводятся контролирующими органами	Р. Г. Сомоев	Финансовый контроль – это совокупность мероприятий, которые проводят субъекты контроля по проверке финансовых и связанных с ними операций и действий органов государственной власти, муниципальных образований, предприятий, учреждений, организаций, а также население с применением специфических форм и методов организации
	И. Стефанюк	Финансовый контроль – это система активных действий, осуществляемых органами государственной власти, местного самоуправления, субъектами хозяйствования и гражданами Украины, по слежению за функционированием любого объекта управления в части образования, распределения и использования им финансовых ресурсов с целью оценки экономической эффективности хозяйственной деятельности, выявления и блокирования в ней отклонений, препятствующих законному и эффективному использованию имущества и средств, расширенному воспроизводству производства, удовлетворению государственных, коллективных и частных интересов и нужд, а также усовершенствования управления экономикой
	В. З. Шевлоков	Финансовый контроль – совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управлению с применением специфических форм и методов его организации

Данная деятельность способствует законному и рациональному использованию имущества и средств, расширенному воспроизводству, удовлетворению государственных, коллективных и частных интересов и нужд.

Предложенная дефиниция раскрывает содержание финансового контроля, очерчивает круг субъектов, область действия и цель осуществления, что будет способствовать его эффективной и рациональной организации на практике [5, стр. 29].

К функциям финансового контроля относятся следующие:

- познавательная – выявление причин и доказательство фактов, отрицательно влияющих на функционирование системы управления и упорядочение административных отношений;

- информационно-аналитическая;

- профилактически-предупредительная – выявление фактов нарушения законодательства и содействие ликвидации явлений, порождающих бесхозяйственность предприятий и несоблюдение требований действующих нормативных документов в будущем;

- содействие деятельности субъектов хозяйствования разных форм собственности с помощью экономических рычагов и стимулов;

- мобилизирующе-стабилизирующая – при осуществлении контроля обнаруживаются и недостатки, и положительные факты в деятельности предприятий, которые могут использоваться на других предприятиях в качестве положительного опыта;

- культурная и воспитательная (воспитание бережливости при расходовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов);

- правоохранительная.

Назначение финансового контроля заключается не только в выявлении нарушений, ошибок, злоупотреблений и других противозаконных действий, но и в содействии эффективному использованию финансовых ресурсов на разных экономических уровнях: государство, область, регион, предприятие [6; 241]. Одним из главных недостатков действующей системы финансового контроля является его слабая ориентация на все стадии воспроизведенного процесса,

поскольку он охватывает, прежде всего, локальные интересы, не всегда исходя из необходимости удовлетворения нужд общества в целом. Решение этих проблем может быть достигнуто лишь благодаря построению качественной системы государственного финансового контроля в Украине.

INTOSAI – Международная организация высших органов финансового контроля (ВОФК) стран-членов Организации Объединенных Наций или их уполномоченных представителей. ВОФК играют важную роль в аудите государственных финансов и операций, содействуют надлежащему финансовому управлению и подотчетности своих правительств. INTOSAI предоставляет возможность государственным аудиторам из разных стран обсуждать вопросы, представляющие общий интерес, и использовать последние достижения в области аудита. Учитывая указанные цели, девизом INTOSAI является «Общий опыт на пользу всем».

INTOSAI была основана в 1953 г. на первом конгрессе на Кубе, во время встречи 34 высших органов финансового контроля. Сегодня в INTOSAI входят 189 полноправных членов и 4 ассоциированных члена. С того времени ВОФК сотрудничают и улучшают свой имидж.

INTOSAI опирается на руководящие принципы аудита, изложенные в Лимской декларации 1977 г. Эта Декларация определяет философский и концептуальный подходы, а также, учитывая Мексиканскую декларацию независимости ВОФК от 2007 г., ценности независимости и демократичности. INTOSAI определяет международные стандарты, выдает инструкции по аудитам и предоставляет руководящие принципы для надлежащего управления финансами.

Официальные языки INTOSAI – арабский, английский, французский, немецкий и испанский. Эта организация является добровольной, ее успех зависит от постоянной профессиональной и финансовой поддержки ее членов. INTOSAI признает, что ее преимущество заключается в культурных, языковых и политических отличиях ВОФК членов и стремится к балансу представительства разных регионов и типов аудиторских систем. INTOSAI действует на основе консультаций и консенсуса, независимо от размеров стран и их экономической мощности; акцентирует внимание на уважении к национальному суверенитету и равенству всех ее членов.

INC OSAI, конгресс INTOSAI, который проходит каждые три года в разных странах, является Высшим органом INTOSAI, в который входят все члены. Каждая страна имеет один голос, и ни одна страна не имеет право вето. Совет управляющих состоит из 18 членов ВОФК и подотчетен его членам.

INTOSAI сотрудничает с такими организациями, как Межпарламентский союз (IPU), Международная федерация бухгалтеров (IFAC), Институт аудиторов по внутреннему контролю (IIA), Организация по экономическому сотрудничеству и развитию (OECD), а также с Мировым банком и другими донорскими организациями. INTOSAI сотрудничает и с ООН в области управления и борьбы с коррупцией.

INTOSAI подписала договоры с 15 организациями, включая международные донорские учреждения и агентства по развитию государства, для того чтобы оказывать содействие институциональному развитию ВОФК. Меморандум о понимании, подписанный в октябре 2009 г., предназначен для усиления сотрудничества между ВОФК, ответственности, прозрачности, надлежащего управления и антикоррупции в странах.

Согласно Уставу INTOSAI, Генеральным секретарем является Генеральный аудитор Австрии. Штаб-квартира Секретариата INTOSAI находится в Вене. Руководитель стратегического планирования (DSP) подотчетный Генеральному секретарю и помогает достижению стратегических целей INTOSAI. Главными задачами Генерального секретариата являются: усиление связей между INTOSAI и партнерами; работа над тем, чтобы качество INTOSAI было ощутимым. Генеральный секретариат работает над повышением статуса INTOSAI и ее членов как независимых, компетентных и действующих государственных аудиторских учреждений, таким образом, увеличивая прозрачность, подотчетность и надежность ради общей пользы. Инициатива развития INTOSAI (IDI) в 2011 г. перешла к ВОФК Норвегии. Государственный аудиторский офис США выдает Международный журнал по государственному аудиту.

В 1977 г. на IX конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля была принята Лимская декларация о руководящих принципах финансового контроля, не являющаяся с точки зрения международного права

обязательной для применения. В ней провозглашены положения развития государственного финансового контроля в демократических странах, а именно: область применения контроля; особенности организации контроля; принципы построения системы финансового контроля; основы независимости и подотчетности высших контрольных органов и их полномочия.

Международная организация высших контролирующих органов (INTOSAI) выдала Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в июне 1992 г., в которых довольно точно описана сущность внутреннего контроля, а именно: «Внутренний контроль – это инструмент управления, использующийся для обеспечения достаточной уверенности в том, что стоящие перед руководством цели достигаются. Поэтому ответственность за соответствие и эффективность структуры внутреннего контроля возлагается на руководство. Руководитель каждого правительственного учреждения должен обеспечить построение надлежащей структуры внутреннего контроля, а также ее оценку и обновление для сохранности эффективности».

Учитывая то, что за соответствие структуры внутреннего контроля и ее внедрение отвечает руководство, руководители всех организационных подразделов в системе правительства должны понимать природу структуры внутреннего контроля и цели, достижение которых призваны обеспечить мероприятия внутреннего контроля.

Членство в INTOSAI бывает двух видов:

члены – национальные и наднациональные Высшие аудиторские органы, отвечающие критериям и имеющие права члена, описанные в существующих уставах. План предлагает и в дальнейшем разрешать ВОФК вступление в несколько региональных рабочих групп, но каждый ВКО должен определить одну региональную рабочую группу, которая была бы «основной» и согласно членству, в которой происходит деятельность ВОФК на уровне INTOSAI;

ассоциированные члены – международные, профессиональные и другие организации, которые разделяют цели INTOSAI. Ассоциативные члены не имеют избирательных прав, но могут принимать участие в событиях и программах (например, публикации и обмен знаниями). Изначальный размер отчислений и взносов будет установлен Советом управляющих, базируясь на рекомендациях Комитета по

финансовой и административной деятельности. В случае обращения данных организаций к Совету за получением статуса ассоциированного члена, Совет проведет консультации с ВОФК, который представляет страну.

В мае 2000 г. Счетная палата Украины была принята в INTOSAI, в состав которой входят больше 190 высших органов аудита мира.

Совет управляющих состоит из 18 членов и ежегодно проводит заседание по вопросам руководства, управления и последовательности между конгрессами. Для сбалансированного представительства всех стран-членов каждая из семи региональных рабочих групп INTOSAI и основные представители систем государственного аудита имеют представителей в Совете. Главой Совета является Глава ВОФК страны, который возглавлял последний конгресс.

Комитет по финансовой и административной деятельности помогает Совету управляющих и Главе организовать и руководить INTOSAI путями, обеспечивающими экономическую, действенную и эффективную работу, своевременное принятие решений и эффективное управление, учитывая региональную независимость, баланс, разные модели и цели ВОФК-членов. Комитет по финансовой и административной деятельности возглавляет вице-глава Совета управляющих, а также он возглавляет Целевой подкомитет. Пять членов, имеющие право голоса (включая Главу), избираются из членов Совета управляющих.

Главы целевых комитетов совещаются со всеми Главами INTOSAI по вопросам достижения стратегических целей, чтобы облегчить сотрудничество в рамках стратегических целей и среди региональных рабочих групп, а также, чтобы усилить связи с Советом управляющих, комитетами, рабочими группами и специальным группами. Целевые комитеты не возглавляют, не руководят, не вмешиваются в работу комитета, рабочих групп, специальных групп или региональной рабочей группы. Главы целевых комитетов назначаются на заседании Совета управляющих сразу после завершения каждого конгресса.

Генеральный секретариат расположен в Вене (Австрия). Он обеспечивает централизованную административную поддержку INTOSAI, руководит бюджетом организации, помогает Совету управляющих и конгрессам, усиливает связи между

членами, организовывает семинары и обучение. Генеральным секретарем является Президент Аудиторского суда Австрии. Руководитель Стратегического планирования помогает INTOSAI достичь стратегических целей и обеспечивает эффективное сотрудничество по внедрению Стратегического плана. Руководитель Стратегического планирования подчинен и подотчетен Генеральному секретарю.

Семь региональных рабочих групп воплощают стратегические цели INTOSAI на региональном уровне, предоставляя возможность сосредоточиться на вопросах, характерных для их региона. Региональные рабочие группы являются основной составляющей INTOSAI и имеют значительную автономию.

Большая часть технической работы INTOSAI сосредотачивается в комитетах, подкомитетах, рабочих группах и специальных подгруппах. Они ускоряют работу, разрабатывая и выдавая профессиональные стандарты, руководящие принципы по аудиту и другие подобные материалы; оказывают содействие обмену знаниями по организации и деятельности ВОФК. Члены INTOSAI участвуют в работе комитетов, рабочих групп и др., предоставляют комментарии относительно разработанных документов, посещают технические сессии на конгрессах.

Комитеты INTOSAI, такие как Комитеты и целевые подкомитеты, формируются согласно интересам всех членов. Комитеты должны состоять из членов организации и иметь четкие директивы от Совета управляющих.

Создание Рабочих групп стало традиционным результатом тематики и предложений по работе INCOSAI, цель которых заключалась в освещении интересов ВОФК по конкретным вопросам. Их достижения можно оценить количеством ВОФК, участвующих в их заседаниях, и разработанными ими руководящими положениями. Эти группы не требуют прямого контроля Совета управляющих, а также нет необходимости в отображении региональных или других факторов из-за того, что членство является добровольным и зависит от интересов.

Специальные группы формируются Конгрессом и Советом управляющих, если есть необходимость обработать определенный вопрос, заинтересовавший многих членов ВОФК. Целевые группы существуют только на протяжении определенного периода и распускаются Конгрессом или Советом управляющих, когда возложенная на

них задача (определенная Конгрессом или Советом управляющих) выполнена.

IDI – неприбыльная организация, целью которой является содействие профессиональному и институциональному развитию ВОФК развивающихся стран с помощью необходимых и постоянно действующих программ. IDI сотрудничает с регионами INTOSAI и группами ВОФК, которым необходимы партнеры. До 2006 г. внимание уделялось обучению специалистов и внедрению постоянно действующих программ в регионах INTOSAI, но со временем было включено еще и усиление институционального развития ВОФК и обмен знаниями. IDI сотрудничает с комитетами INTOSAI и рабочими группами и ищет партнеров среди международных организаций для того, чтобы внедрить высококачественные программы по институциональному развитию. После создания IDI в 1986 г. на Конгрессе INTOSAI до 2000 г. Секретариат размещал ВОФК в Канаде, а в 2001 г. – в Норвегии. IDI – отдельный орган во главе с Генеральным аудитором Норвегии, подотчетный Конгрессам INTOSAI и Совету управляющих. Секретариат IDI является международным и многопрофильным и оперирует 4- 5 языками. В 2010 г. IDI был назначен Секретариатом Общества доноров INTOSAI для помощи Наблюдательному комитету Общества доноров INTOSAI в выполнении Меморандума о понимании.

Международный журнал по государственному аудиту, являющийся официальным печатным органом INTOSAI, посвящен воплощению процедур и технологий государственного аудита. Статьи сосредоточены на практических аспектах аудита государственного сектора и примерах. Выдается ежеквартально на пяти официальных языках INTOSAI. Журнал выдается ВОФК Соединенных Штатов Америки (Офис по государственной отчетности).

Стандарты INTOSAI регламентируют принципы и основы государственного аудита на мировом уровне и условно состоят из 4 частей:

1. Базовые принципы – степень использования стандартов в деятельности Высших органов финансового контроля; формирование собственной точки зрения на разные ситуации по аудиту; обязательная процедура предоставления отчетности; методические подходы по вопросам аудита; повышение эффективности техники проверки.

2. Общие стандарты – уровень квалификации аудитора; требования к кадровой политике; разработка и соблюдение необходимых процедур по реализации этой политики; возможность и причины привлечения специалистов со стороны; порядок работы аудиторов с информационными системами; правила профессиональной этики.

3. Стандарты проведения аудита государственных финансов – посвящены важнейшим вопросам методологии аудита: планирование; порядок надзора за проведением аудита со стороны руководства; последовательность выполнения анализа; оценка эффективности внутреннего контроля; оценка законности финансовых операций; требования относительно достаточности и соответствия доказательств; порядок анализа финансовых отчетов.

4. Правила составления отчетов. Стандарты INTOSAI также определяют содержание и виды аудиторских заключений, отчетов аудитора.

В соответствии с указанным стандартом полный объем государственного аудита реализуется двумя видами контроля: финансовый аудит правильности и соответствия и аудит административной деятельности. Региональные рабочие группы INTOSAI осуществляют профессиональную поддержку аудита государственного сектора путем обмена опытом и идеями, а также создания профессиональных стандартов, методических рекомендаций, методологических и других практических материалов в области финансового и административного аудита.

Генеральная ассамблея на основании резолюции Совета по экономическим и социальным вопросам № 2011/2 от 26 апреля 2011 г., подчеркивая необходимость внедрения эффективности, подотчетности, результативности и прозрачности государственного управления, акцентирует внимание на важности Лимской декларации руководящих принципов аудита государственных финансов (1977 г.) и Мексиканской декларации независимости высших органов финансового контроля (2007 г.), а также призывает применять, согласно национальной институциональной структуре, принципы, изложенные в них [7], продолжать и интенсифицировать сотрудничество, в частности по вопросам институционального развития, с Международной организацией высших органов финансового контроля с целью продвижения надлежащего управления – эффективного, подотчетного, результативного и прозрачного – путем усиления роли

высших органов финансового контроля.

Понятийная база государственного внутреннего финансового контроля, применяемая в законодательстве, научной и практической деятельности в Украине, не согласовывается с понятийной базой, определенной документами ЕС. В частности, понятие «финансовое управление и контроль», определенное базовыми документами ЕС, употребляется в Украине как «внутрихозяйственный (управленческий) контроль». Термину «финансовый контроль» наиболее отвечает широкое по смыслу понятие «финансовое управление». «Государственный аудит» в Украине понимается как разновидность или форма государственного финансового контроля, тем не менее, понятие «внутренний аудит» не имеет аналогов. В Украине на законодательном уровне не определены сущность и процедуры контроля в деятельности органов государственного и коммунального сектора.

В отечественном правовом поле существует неопределенность относительно трактовки категорий «внешний контроль» и «внутренний контроль». Согласно базовым документам INTOSAI понятие «внешний контроль» предусматривает исключительно деятельность высшего органа финансового контроля в системе государственных органов по любому контролю, являющимся внешним относительно системы органов исполнительной власти, поскольку указанный орган не принадлежит к такой системе. Другие органы государственной власти, осуществляющие контрольные функции, согласно указанным базовым документам относятся к системе внутреннего контроля.

Внутренний контроль – инструмент управления, предоставляющий возможность руководству органов государственного и коммунального секторов проверить состояние выполнения задач органа. Целью этого процесса является обеспечение достаточной уверенности руководства указанных органов в достижении надлежащего уровня экономии, эффективности и результативности согласно задачам органов; достоверности финансовой, статистической и управленческой отчетности; в выполнении установленных законодательством и руководством норм и правил; надлежащей защите активов от потерь (далее – достижение цели). Итак, внутренний контроль – это управленческий контроль, который помогает руководству в управлении и выполнении задач на постоянной основе, поэтому внутренний контроль не должен

рассматриваться как отдельная система органов государственного и коммунального секторов. Внутренний контроль должен позволять излагать управленческое суждение и обнаруживать инициативу с целью повышения эффективности и результативности деятельности, а также снижения расходов [8].

Сегодня система государственного внутреннего финансового контроля в Украине лишь частично учитывает основные принципы систем государственного внутреннего финансового контроля в странах ЕС. Составляющими указанных систем в странах ЕС являются финансовое управление и контроль, внутренний аудит и их гармонизация на центральном уровне.

В современных моделях государственного управления базовым элементом системы государственного внутреннего финансового контроля является общая ответственность руководителей органов государственного и коммунального секторов перед парламентом и общественностью. Поэтому базовый элемент указанной системы в странах ЕС – финансовое управление и контроль как функция руководителей, ответственных за деятельность конкретного органа.

В законодательных актах Украины не раскрыта сущность понятия внутреннего контроля. Указанный вопрос также не имеет надлежащего научного и методического обоснования. Как следствие, действенное функционирование внутреннего контроля в органах государственного и коммунального секторов в настоящее время не обеспечено. Государственный внутренний финансовый контроль должен обеспечить надлежащее (законное, экономическое, эффективное, результативное и прозрачное) управление государственными финансами и рассматривается как наличие внутреннего контроля и внутреннего аудита, а также их гармонизация.

Базовый принцип государственного внутреннего финансового контроля – четкое разделение функций между внутренним контролем и внутренним аудитом, при этом внутренний аудит определяет параметры осуществления внутреннего контроля, в том числе и методы предыдущего контроля.

Основу внутреннего контроля (по терминологии ЕС – финансовое управление и контроль) составляет ответственность руководителя за управление и развитие организации в целом. К основным функциям руководителя органов государственной и

коммунальной сферы относятся: планирование и организация деятельности, формирование действенной системы внутреннего контроля, наблюдение за процессом его реализации, в том числе и управление рисками для достижения цели организации при соблюдении принципов законности, экономичности, эффективности, результативности и прозрачности в момент принятия управленческих решений. Руководитель отвечает за все действия и процессы в организации, в том числе за внутренний контроль, который не ограничивается лишь финансовыми аспектами деятельности органа. Кроме того, обязанностью руководителя являются отчеты о своих действиях и результатах деятельности возглавляемого им органа, в том числе о функционировании внутреннего контроля.

Структура внутреннего контроля состоит из следующих элементов:

– среда контроля. Руководство, которое несет ответственность за состояние внутреннего контроля, и работники должны создать такую среду в органах государственного и коммунального секторов, которая обеспечивает положительное и благоприятное отношение к внутреннему контролю;

– оценка рисков. Для осуществления внутреннего контроля должна проводиться идентификация (определение) и оценка рисков, с которыми сталкиваются органы государственного и коммунального секторов и которые имеют как внешний, так и внутренний характер. Руководство органов государственного и коммунального секторов определяет тип реагирования на определенные риски и мероприятия по управлению ими;

– контролирующая деятельность. Для осуществления надлежащего управленческого процесса надо определять правила, процедуры, технические приемы и механизм выполнения указаний и доверенностей руководства, а также обеспечить их практическое применение;

– информация и информационный обмен. Информация должна регистрироваться и предоставляться руководству и другим пользователям органов государственного и коммунального секторов в такой форме и в такое время, чтобы она могла служить основой для надлежащего выполнения функций внутреннего контроля, внутреннего

аудита и других путем создания адекватной современным условиям информационно-коммуникационной инфраструктуры в системе органов государственного и коммунального секторов;

– мониторинг. Должна учитываться потребность в постоянном мониторинге деятельности для оценки ее результатов и проведения соответствующих мероприятий.

Даже совершенная организация внутреннего контроля не может обеспечить абсолютной уверенности (предоставить стопроцентной гарантии) в достижении цели органами государственного и коммунального секторов. Всегда существует вероятность возникновения и влияния факторов, не подлежащих контролю руководства органов государственного и коммунального секторов (например, ошибочные суждения или неправомерные действия, совершенные во избежание контроля). Внутренний контроль обеспечивает лишь достаточную гарантию (уверенность в пределах разумного), оптимальное соотношение расходов по осуществлению внутреннего контроля с выгодой, которую он приносит, предотвращает дублирование или смешивание функций и не препятствует управлению.

Контроль осуществляется в процессе деятельности органов государственного и коммунального секторов и подразделяется на:

– предварительный, предшествующий принятию управленческого решения или осуществлению финансово-хозяйственной операции;

– текущий, осуществляемый в процессе выполнения управленческого решения или проведения финансово-хозяйственной операции;

– последующий, осуществляемый после выполнения управленческого решения или финансово-хозяйственной операции.

Внутренний аудит – вид контрольной деятельности, связанный с предоставлением независимого и объективного мнения относительно достижения цели органами государственной и коммунальной сферы, а также эффективности системы управления, которая снижает риск мошенничества, неэкономного использования ресурсов, допущения ошибок, незаконных действий.

Целью внутреннего аудита является выявление фактов неэффективности

системы внутреннего контроля и методов управления, установление причин не достижения запланированной цели функционирования органов государственной и коммунальной сферы, разработка объективных рекомендаций, которые направлены на усовершенствование процессов управления аудируемых субъектов. Внутренний аудит может проводиться централизовано – органами Государственной финансовой инспекции, и децентрализовано – уполномоченным самостоятельным подразделением, подчиненным непосредственно руководству органа государственного или коммунального сектора, но функционально независимым от него, в самом органе или в пределах его системы управления.

Инспектирование – последующий контроль за использованием и сохранением финансовых ресурсов, необоротных и других активов, правильностью определения потребности в бюджетных средствах и возникновению обязательств, состоянием системы бухгалтерского учета и достоверностью финансовой отчетности органов государственного и коммунального секторов с целью выявления недостатков и нарушений. Инспектирование осуществляется в форме ревизий и проверок и обеспечивает выявление фактов незаконных действий должностных и материально ответственных лиц, установление степени их виновности. Отличием инспектирования от внутреннего аудита является фискальная направленность – по его результатам руководству органов государственного и коммунального секторов, контроль над деятельностью которых осуществлялся, предъявляются требования, а не предоставляются рекомендации.

Централизованное инспектирование осуществляется органами Государственной финансовой инспекции, децентрализованное – контрольно-ревизионными подразделениями или другими уполномоченными подразделениями (должностными лицами) министерств, других центральных органов исполнительной власти и их органов в рамках системы управления каждого из таких министерств, органов.

В органах государственного и коммунального секторов стран ЕС функционируют службы децентрализованного внутреннего аудита, исследующие деятельность аппарата органа и подчиненных и подотчетных ему органов и отчитывающиеся о результатах проведенного аудита соответствующему

руководителю. Указанные службы действуют независимо от других подразделений. Внутренний аудитор независим в собственных действиях по проведению аудита.

В Украине не создано правового и методологического обеспечения функционирования служб децентрализованного внутреннего аудита в органах государственного и коммунального секторов. Фактически в министерствах, других центральных органах исполнительной власти функционируют контрольно-ревизионные подразделы, но их деятельность не может отождествляться с проведением внутреннего аудита согласно нормам и правилам ЕС.

Основу государственного внутреннего финансового контроля, который осуществляют органы Государственной финансовой инспекции (одновременно с разными видами аудита) и контрольно-ревизионные подразделения центральных органов исполнительной власти, составляет инспектирование. Такой контроль над деятельностью органов государственного и коммунального секторов направлен преимущественно на выявление правонарушений и привлечение виновных в их совершении лиц к ответственности, а не на оценку результатов, достигнутых в управлении государственными финансами.

Потребность в инспектировании сегодня обусловлена чрезвычайно низким уровнем финансовой дисциплины в бюджетной сфере и государственном секторе экономики, отсутствием системного внутреннего контроля и децентрализованного внутреннего аудита в органах государственного и коммунального секторов. Тем не менее, проведение инспектирования через значительный промежуток времени (иногда через два-три года) после принятия управленческого решения и осуществление операций с государственными финансами усложняет, а во многих случаях делает невозможным устранение финансовых нарушений и их последствий.

Контрольно-ревизионные подразделения центральных органов исполнительной власти по результатам проведения контрольных мероприятий недостаточно активно влияют на принятие управленческих решений руководителями органов государственного и коммунального секторов, а также не уделяют надлежащего внимания проведению оценки состояния финансового управления.

1.2. Проблемные аспекты классификации видов и функций государственного финансового контроля

В научной периодике Украины активно обсуждаются вопросы развития системы государственного финансового контроля. Б.И. Сюркало рассматривает эффективность государственного финансового контроля, влияние глобализационных процессов на развитие системы государственного финансового контроля Украины [9]. В статьях Т.О. Пожар обоснованы ключевые методы и формы государственного финансового контроля, систематизирована их классификация и охарактеризованы отдельные виды методов государственного финансового контроля с точки зрения оценки перспективности и проблематичности их применения [10, стр. 331]; исследовано развитие государственного контроля в финансово-бюджетной сфере, в частности деятельность Счетной палаты и государственной контрольно-ревизионной службы Украины [11, стр. 182]. Л.В. Катроша приводит основные классификационные признаки государственного финансового контроля, в частности, признаки по времени проведения, характеру взаимоотношений субъекта и объекта, характеру компетенции, частоте, периодичности проведения, ветвям государственной власти, области проведения, информационному обеспечению, методам [12, стр. 196].

Система государственного финансового контроля состоит из двух подсистем – внешней и внутренней. Главной задачей Высшего органа финансового контроля является проверка эффективности расходования государственных средств согласно существующим правилам и законодательству. ВОФК должен быть независимым от организации, которую он проверяет, и должен быть защищен от внешнего влияния. Важно, чтобы методы аудита, которыми он пользуется, базировались на научных и юридических знаниях, а также, чтобы аудиторы имели соответствующую квалификацию и моральную целостность. Лишь независимая внешняя функция государственного аудита (в сочетании с профессиональными кадрами и методологией) может гарантировать

непредубежденное, надежное и объективное заключение по результатам аудита. INTOSAI предоставляет помощь Высшим органам финансового контроля, поддерживает обмен знаниями и опытом между ВОФК, а также является голосом ВОФК в рамках международного сообщества и оказывает содействие постоянному совершенствованию деятельности членов организации.

Основные положения Бюджетного кодекса по вопросам государственного финансового контроля изложены в ст. 26 «Контроль и аудит в бюджетном процессе» [13]. Согласно приведенной норме полномочия Счетной палаты ограничиваются поступлением средств в Государственный бюджет Украины и их использованием, что противоречит ст. 98 Конституции Украины и Закона Украины о Счетной палате. Деятельность центральных органов исполнительной власти, обеспечивающих проведение государственной политики в области контроля над соблюдением бюджетного законодательства, координируется и контролируется Кабинетом Министров Украины. Распорядители бюджетных средств в лице их руководителей организовывают внутренний контроль и внутренний аудит и обеспечивают их осуществление в своих учреждениях и подведомственных бюджетных учреждениях. Ст. 26 предыдущей редакции Бюджетного кодекса Украины к органам внешнего контроля относила также Главное контрольно-ревизионное управление Украины, что противоречило международным стандартам функционирования высших органов финансового контроля [14].

Закон Украины «Об основных предпосылках осуществления государственного финансового контроля в Украине» не оперирует понятиями «внешний», «внутренний» государственный финансовый контроль и регламентирует деятельность лишь центрального органа исполнительной власти, уполномоченного Президентом Украины на реализацию государственной политики в сфере государственного финансового контроля [15], которым является Государственная финансовая инспекция Украины [16]. Она осуществляет государственный финансовый контроль над использованием и сохранением государственных финансовых ресурсов, невозвратных и других

активов, правильностью определения потребности в бюджетных средствах и взятыми обязательствами, эффективным использованием средств и имущества, состоянием и достоверностью бухгалтерского учета и финансовой отчетности в министерствах и других органах исполнительной власти, государственных фондах, фондах общеобязательного государственного социального страхования, бюджетных учреждениях и субъектах хозяйствования государственного сектора экономики, а также на предприятиях, в учреждениях и организациях, которые получают (получали в периоде, который проверяется) средства из бюджетов всех уровней, государственных фондов и фондов общеобязательного государственного социального страхования или используют (использовали в периоде, который проверяется) государственное или коммунальное имущество, над соблюдением законодательства на всех стадиях бюджетного процесса относительно государственного и местных бюджетов; над соблюдением законодательства о государственных закупках [17].

Кабинет Министров Украины направляет и координирует деятельность Государственной финансовой инспекции Украины, Государственной фискальной службы Украины непосредственно и через Министра финансов Украины. Государственная казначейская служба Украины, Государственная служба финансового мониторинга Украины и Государственная фискальная служба Украины имеют следующие полномочия в сфере государственного финансового контроля [18]: осуществляют контроль над поступлением в бюджеты и государственные целевые фонды налогов и сборов и других платежей; обеспечивают формирование и реализацию государственной политики в сфере контроля над производством и обращением спирта, алкогольных напитков и табачных изделий, своевременностью осуществления расчетов в иностранной валюте в установленный законом срок, соблюдением порядка проведения наличных расчетов за товары (услуги), а также за наличием лицензий на проведение видов хозяйственной деятельности, подлежащих лицензированию согласно закону, торговым патентам. Государственная казначейская служба Украины образуется для реализации государственной политики в области

казначейского обслуживания бюджетных средств и осуществляет государственный финансовый контроль над [19]:

– ведением бухгалтерского учета всех поступлений и расходов государственного бюджета, местных бюджетов, составлением и представлением финансовой и бюджетной отчетности[19];

– бюджетными полномочиями при зачислении поступлений бюджета [19];

– соответствием: смет распорядителей бюджетных средств показателям расписания бюджета [19], бюджетных обязательств соответствующим бюджетным ассигнованиям, паспорту бюджетной программы и т.п.;

– соблюдением: правил валютного контроля над операциями с бюджетными средствами в иностранной валюте, порядка проведения лотерей с использованием электронных систем принятия оплаты за участие в лотерее в режиме реального времени;

– закупкой товаров, работ и услуг за государственные средства при осуществлении расчетно-кассового обслуживания распорядителей и получателей бюджетных средств, а также других клиентов согласно законодательству.

Государственная служба финансового мониторинга Украины осуществляет регулирование и надзор за деятельностью субъектов первичного финансового мониторинга в области предотвращения и противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, или финансированию терроризма, в частности, путем проведения плановых и внеплановых проверок, в том числе выездных [20].

Государственное регулирование рынков финансовых услуг осуществляется относительно [21]:

– рынка банковских услуг и деятельности по переводу средств – Национальным банком Украины;

– рынков ценных бумаг и производных ценных бумаг (деривативов) – Национальной комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку;

– других рынков финансовых услуг – Национальной комиссией по

регулированию финансовых услуг (сокр. – Нацкомфинуслуг).

Под государственным регулированием рынков финансовых услуг понимают осуществление государством комплекса мероприятий по регулированию и надзору за рынками финансовых услуг с целью защиты интересов потребителей финансовых услуг и предотвращения кризисных явлений. Механизмы государственного регулирования финансовых услуг предусматривают: ведение государственных реестров финансовых учреждений и реестров лиц, не являющихся финансовыми учреждениями, но имеющих право предоставлять отдельные финансовые услуги, и лицензирование деятельности по предоставлению финансовых услуг; нормативно-правовое регулирование и надзор за деятельностью участников рынков финансовых услуг (кроме потребителей финансовых услуг); применение уполномоченными государственными органами мер воздействия; проведение других мероприятий по государственному регулированию рынков финансовых услуг.

Национальный банк Украины, подотчетный Президенту Украины и Верховной Раде Украины в пределах их конституционных полномочий, является субъектом банковского надзора [22]. Под банковским надзором имеется в виду система контроля и активных упорядоченных действий НБУ, направленных на обеспечение соблюдения банками и другими лицами, относительно которых Национальный банк Украины осуществляет надзорную деятельность законодательства Украины и установленных нормативов, для обеспечения стабильности банковской системы и защиты интересов вкладчиков и кредиторов банка. Национальная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку (НКЦБФР) и Национальная комиссия, осуществляющая государственное регулирование в сфере рынков финансовых услуг, являются государственными коллегиальными органами, подчиненными Президенту Украины и подотчетными Верховной Раде Украины. Государственное регулирование рынка ценных бумаг НКЦБФР осуществляет путем внедрения комплекса мероприятий по упорядочению, контролю, надзору за рынком ценных бумаг и их производных и предотвращению злоупотреблений и нарушений в этой сфере [23]. Основными

сферами государственного регулирования и контроля НКЦБФР являются: общее инвестирование и накопительное пенсионное обеспечение, эмиссия и обращение ценных бумаг и производных (деривативов), ипотечных сертификатов, ценообразование на рынке ценных бумаг, соблюдение эмитентами порядка регистрации выпуска ценных бумаг; деятельность фондовых бирж и депозитарной системы Украины [24]. НКЦБФР устанавливает особенности организации и проведения внутреннего аудита (контроля) у профессиональных участников фондового рынка; правила и стандарты осуществления участниками депозитарной системы Украины операций на рынке ценных бумаг и контролирует их соблюдение.

Нацкомфинуслуг осуществляет согласно законодательству государственное регулирование и надзор за деятельностью финансовых учреждений (кроме банков, профессиональных участников фондового рынка, институтов общего инвестирования, финансовых учреждений, имеющих статус межправительственных международных организаций, Государственной казначейской службы Украины и государственных целевых фондов) [25]. Нацкомфинуслуг утверждает условия проведения деятельности по предоставлению финансовых услуг, для которой необходимо получение соответствующей лицензии или разрешения, и порядок контроля над соблюдением указанных условий; осуществляет контроль над функционированием страховщиков, бюро кредитных историй, управляющих фондов финансирования строительства и фондов операций с недвижимостью, финансовых учреждений, которые проводят операции по ипотечному кредитованию и являются эмитентами ипотечных сертификатов и субъектами управления ипотечными активами, накопительной системы общеобязательного государственного пенсионного страхования, негосударственных пенсионных фондов и их администраторов [26, стр. 154]. Таким образом, сферой государственного финансового контроля являются государственные финансы, а сферой государственного финансового надзора – финансовый мониторинг и рынок финансовых услуг (банковский, рынок ценных бумаг, рынок других финансовых услуг) (рис. 1.1).

Рис. 1.1. Система органов государственного финансового контроля и надзора

Государственный финансовый надзор является надведомственной разновидностью государственного финансового контроля, тесно связанной с государственным регулированием определенной сферы рыночных отношений, которое заключается в установлении норм, нормативов, правил лицензирования и стандартов функционирования рыночных субъектов в этой сфере, а также контроле над их соблюдением и законности деятельности подконтрольного субъекта с целью обеспечения стабильного функционирования рынка финансовых услуг, защиты прав их потребителей и предотвращения и противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, или финансированию терроризма.

Государственный финансовый контроль – это система контрольно-аналитических и экспертных действий органов внешнего и внутреннего государственного финансового контроля над субъектами государственного сектора с целью обеспечения законности, предупреждения нарушений финансовой дисциплины, экономической эффективности при формировании, распределении и использовании государственных финансовых ресурсов и органов местного самоуправления. При этом органы государственного финансового надзора являются подконтрольными органам государственного финансового контроля, а органы внутреннего государственного финансового контроля – органам внешнего государственного финансового контроля в части законности и эффективности использования ими государственных средств.

В современных условиях большое значение имеет разработка стратегии формирования и развития системы государственного аудита как института независимого государственного контроля, который будет обеспечивать законное, эффективное, экономное и прозрачное управление общественными ресурсами и предоставлять полную, своевременную и достоверную информацию об этом общественности [27, стр. 194].

Впрочем, адаптация международных стандартов аудита государственных стандартов к отечественным условиям идет медленно. Украинское законодательство не в полной мере учитывает положения Лимской декларации: нет четкого определения статуса, полномочий и функций контролирующих органов, представляющих законодательную и исполнительную ветви власти;

отсутствует четкое разграничение внешнего и внутреннего финансового контроля; значительная часть контрольных функций принадлежит именно органам исполнительной власти, уполномоченным распоряжаться средствами. Отсутствует терминологическая упорядоченность относительно форм и видов аудита государственных финансов, среди которых выделяют: финансовый аудит; аудит соответствия; аудит деятельности (операционный аудит, аудит эффективности, аудит производительности и т.п.) [28, стр. 66].

Ю.В. Ельникова акцентирует внимание на том, что в Украине в системе государственного финансового контроля аудит эффективности пока что не получил надлежащего распространения. Если финансовый аудит уже имеет свою историю и развитую методологию, учитывающую международные стандарты, определенный опыт и многолетние традиции проведения проверок и ревизий, то аудит эффективности возник сравнительно недавно и потому его проведение в отечественном законодательстве надлежащим образом не урегулировано [29]. Существуют предложения по использованию таких форм контроля, как аудит рациональности, аудит адекватности, аудит деятельности государственных предприятий [30, стр. 198], аудит систем внутреннего контроля [31, стр. 469] и т.п. С учетом вышеизложенного необходимо уточнить объекты, функции, виды аудита государственных финансов.

На Конгрессе INTOSAI в 2010 г. была принята серия новых международных стандартов, руководящих принципов и положений для сектора государственного аудита, представляющего немалую ценность для ее членов. Значительный вклад в этот результат внесли Комитет по профессиональным стандартам и Комитет по обмену знаниями. Ключевым стратегическим приоритетом на текущий период является помощь высшим органам финансового контроля в использовании международных стандартов как можно эффективнее [32, стр. 17].

Разработав серию соответствующих профессиональных международных стандартов аудита (ISSAIs) и руководящих принципов Высших органов финансового контроля (INTOSAI GOVs), Комитет по профессиональным стандартам сосредоточился на их поддержке и продвижении в обществе INTOSAI

и среди других заинтересованных сторон под руководством Совета управляющих и тесном сотрудничестве с Генеральным секретариатом, Главами целевых комитетов и другими органами INTOSAI и Инициативы развития INTOSAI (IDI). Роль Комитета по профессиональным стандартам заключается в основном в продвижении ISSAIs и INTOSAI GOVs и обобщении результатов исследования в руководящих положениях, а роль IDI – в дальнейшем внедрении ISSAIs и INTOSAI GOVs.

В соответствии со ст. 3 Лимской декларации аудит государственных финансов подразделяется на внешний и внутренний [33]. Каждый государственный орган или организация имеют в своем составе собственное подразделение внутреннего контроля. Органы внешнего контроля не входят в организационную структуру подконтрольных им органов. Именно поэтому Высшие органы контроля государственных финансов являются органами внешнего контроля, задача которых – проверка эффективности внутреннего контроля.

Согласно ст. 4 цитированного документа традиционными задачами аудита государственных финансов являются контроль законности, контроль правильности и контроль эффективности. В соответствии со стандартами по аудиту государственных финансов выделяют: финансовый аудит (аудит законности и правильности) и аудит результативности (определение объемов экономичности, результативности и эффективности), различающиеся операциями и требованиями к оформлению отчетов (табл. 1.2).

Результативность – это мера достижения целей и отношение запланированных результатов деятельности к фактическим. Эффективность – соотношение между расходами на производство товарно-материальных ценностей, работ или других ценностей и объемом ресурсов, израсходованных на такое производство.

В некоторых странах конституция или действующее законодательство не наделяют ВОФК полномочиями контролировать «эффективность» или «результативность» управления финансовой деятельностью исполнительной власти. Оценка целесообразности и полезности административных решений и эффективности управления относится у области компетенции других государственных служащих.

Термин, который в таком случае представляется более адекватным для определения контрольных функций ВОФК, выходящих за рамки традиционного понимания аудита законности, – это «аудит эффективности управления».

Таблица 1.2

Сравнительная характеристика операций финансового аудита и аудита результативности согласно международного опыта

Финансовый аудит (аудит законности и правильности)	Аудит результативности (эффективности)
Засвидетельствование финансовой ответственности структур государственного аппарата, которые обязаны отчитываться о своей деятельности, что предусматривает проверку информации в бухгалтерской документации и подготовку заключения о достоверности показателей финансовых отчетов; проверка операций и финансовой системы, а также оценка соблюдения объектом аудита действующих законодательства и нормативных актов; оценка эффективности системы управления, внутреннего контроля и внутреннего аудита; проверка рациональности и целесообразности административных решений объекта аудита; принятие во внимание всех других моментов, выявленных во время проверки или имеющих отношение к ней.	Определение объемов экономичности, достигнутой в управлении благодаря применению эффективных административной практики и принципов, внедрению эффективной управленческой политики; проверка эффективности использования человеческих, финансовых и других ресурсов, систем информации, оценки результатов и их мониторинг; анализ мер, принятых объектом аудита для устранения выявленных недостатков; проверка результативности деятельности по достижению намеченных целей объекта аудита и анализ фактических последствий деятельности по сравнению с запланированными.

Такая проверка предусматривает анализ государственных расходов в рамках общих принципов надлежащего управления. Два вида аудита – законности и эффективности управления – в действительности могут быть объединены в один, тем более, что они дополняют друг друга. При этом аудит законности может быть подготовительным этапом аудита эффективности управления, что способствует в итоге исправлению ситуации, возникшей вследствие нарушений на территории законности.

В отличие от аудита законности (финансового аудита), который регулируется относительно конкретными положениями и содержание которого является более или менее предполагаемым, характер контроля эффективности отличается большей неоднозначностью, и аудитор более свободен в своих оценках и суждениях. Вопросы, охватывающиеся такими проверками, – более

выборочны, а проверки могут осуществляться не за один период бухгалтерской отчетности, а по многолетнему циклу. Кроме того, случаи, которые анализируются при рассмотрении финансовых отчетов, являются более конкретными и более определенными. Соответственно отчеты по результатам аудита эффективности разнообразны и содержат больше дискуссий и аргументации.

В отчете о результатах аудита эффективности должны четко указываться цели и объем аудита. Такие отчеты могут содержать критические замечания (например, для привлечения внимания – в интересах общественности или по причине того, что речь идет об ответственности должностных лиц государственных учреждений за вопрос учета и отчетности, расточительство в особо крупных размерах, исключительно негативные действия или за явную нерентабельность проведенной ими финансовой деятельности) или могут не содержать их, но предоставлять информацию (советы) независимого характера, или отмечать объемы экономии или уровень достижения целей эффективности и рентабельности. На протяжении 2011-2016 гг. Комитет по профессиональным стандартам продолжит разработку и поддержку руководящих принципов по финансовому аудиту, аудиту выполнения и аудиту соответствия.

1. Руководящие принципы INTOSAI по финансовому аудиту представляют высококачественные руководящие принципы, принятые в официальных отчетах по аудиту государственного сектора, а именно: система оценивания и ресурсов Совета стандартов международного аудита и страхования; предоставление дополнительных руководящих принципов для аудиторов государственного сектора, определенных Международными стандартами аудита (ISA).

2. Руководящие принципы INTOSAI по аудиту выполнения излагают механизм проведения аудита выполнения, а именно: определение механизма для успешного проведения аудита; обмен знаниями по успешному выполнению аудиторской функции.

3. Руководящие принципы INTOSAI по аудиту соответствия представляют руководство по облегчению отчетности ВОФК перед соответствующими органами по проверяемому объекту согласно законам, правилам и установкам в государственном

секторе и отдельно от аудита финансовых отчетов. Внедрение и поддержка руководящих принципов будут основываться на их разработке и применении ВОФК.

В дальнейшем подкомитеты Комитета по профессиональным стандартам будут разрабатывать и поддерживать INTOSAI GOVs.

Хозяйственный кодекс Украины (ст. 363) определяет государственный финансовый аудит как разновидность государственного финансового контроля, заключающегося в проверке и анализе фактического состояния дел по законному и эффективному использованию государственных или коммунальных средств и имущества, других активов государства, правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой отчетности, функционирования системы внутреннего контроля [34]. В дефиниции государственного финансового аудита использованы термины «законность» и «эффективность», поэтому между понятиями «государственный финансовый аудит», использующимися в Хозяйственном кодексе Украины и Стандартах по аудиту государственных финансов, нельзя поставить знак «равно», поскольку в отечественном законодательстве термин «государственный финансовый аудит» отождествляется с понятием «аудит государственных финансов». Это заключение подтверждается также содержанием подзаконных актов.

Государственный финансовый аудит определяется как проверка и анализ деятельности, фактического состояния дел по законному и эффективному использованию государственных или коммунальных средств и имущества, других активов государства, правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой отчетности, функционирования системы внутреннего контроля субъектов хозяйствования государственного сектора экономики, а также других субъектов хозяйствования, которые получают (получали в проверяемый период) средства из бюджетов всех уровней и государственных фондов или используют (использовали в проверяемый период) государственное или коммунальное имущество (далее – аудит) [35].

Государственный аудит выполнения бюджетных программ, местных бюджетов отождествляется с аудитом эффективности, поскольку среди основных задач последнего определены оценка выполнения результативных показателей бюджетных

программ [36], оценка формирования и уровня выполнения местного бюджета [37].

Порядок создания структурных подразделений внутреннего аудита и проведения такого аудита в министерствах, других центральных органах исполнительной власти, их территориальных органах и бюджетных учреждениях, которые относятся к сфере управления министерств, других центральных органов исполнительной власти утвержден Постановлением Кабинета Министров Украины от 28 сентября 2011 N 1001 [38]. Основной задачей подразделения внутреннего аудита является предоставление руководителю центрального органа исполнительной власти, его территориального органа и бюджетного учреждения объективных и независимых выводов и рекомендаций по результатам проведения следующих процедур по аудиту:

1) оценка эффективности функционирования системы внутреннего контроля; степени выполнения и достижения целей, определенных в стратегических и годовых планах; эффективности планирования и выполнения бюджетных программ и результатов их выполнения; качества предоставления административных услуг и выполнения контрольно-надзорных функций, задач, определенных актами законодательства; состояния сохранности активов и информации; состояния управления государственным имуществом; правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой и бюджетной отчетности; рисков, которые негативно влияют на выполнение функций и задач центрального органа исполнительной власти, его территориального органа и бюджетного учреждения (финансовый аудит и аудит эффективности – комментарий диссертанта);

2) анализ проектов приказов и других документов, связанных с использованием бюджетных средств, для обеспечения их целевого и эффективного использования (аудит соответствия – комментарий диссертанта).

В нормативно-правых актах Украины содержатся определения отдельных форм и видов аудита государственных финансов, которые имеют ряд противоречий (табл. 1.3).

Таблица 1.3

Дефиниции отдельных форм и видов аудита государственных финансов в нормативно-правых актах Украины

Нормативно-правовой акт	Дефиниция	Противоречия
Порядок проведения государственной финансовой инспекцией, ее территориальными органами государственного финансового аудита деятельности субъектов хозяйствования. Постановление Кабинета Министров Украины от 25 марта 2006 р. N 361 [35]	Механизм проведения государственного финансового аудита проверки и анализа деятельности фактического состояния дел в отношении законного и эффективного использования государственной или муниципальной собственности, средств и других активов государства, правильности учета и достоверности финансовой отчетности, функционирования системы внутреннего контроля субъектов государственного сектора экономики, а также других организаций, которые получают средства из бюджетов всех уровней и государственных средств или использования государственной или коммунальной собственности [35].	Понятие «государственного финансового аудита проверки и анализа» носит обобщающий характер для процедур «аудита эффективности», «финансового аудита», а также «анализа выполнения плана».
Порядок проведения Государственной финансовой инспекцией, ее территориальными органами государственного финансового аудита выполнения бюджетных программ. Постановление Кабинета Министров Украины от 10.08.2004 г. № 1017 [36]	Аудит эффективности – это форма государственного финансового контроля, направленная на определение эффективности использования бюджетных средств для реализации запланированных целей и установления факторов, препятствующих этому. Аудит эффективности осуществляется с целью разработки обоснованных предложений по повышению эффективности использования средств государственного и местных бюджетов в процессе выполнения бюджетных программ [36].	Отсутствуют. Термин употребляется согласно сущности процедур «аудита эффективности», которые присутствуют в международной практике.
Порядок проведения Государственной финансовой инспекцией, ее территориальными органами государственного финансового аудита выполнения местных бюджетов. Постановление Кабинета Министров Украины от 12 мая 2007 г. N 698 [37]	Аудит проводится с целью проверки и анализа фактического исполнения местного бюджета, эффективности использования коммунальных средств, имущества и других активов, достоверности финансовой отчетности, функционирования системы внутреннего контроля [37].	Термин «аудит» носит обобщающий характер для процедур «аудита эффективности», «финансового аудита», а также «анализа выполнения плана».

Продолжение таблицы 1.3

Нормативно-правовой акт	Дефиниция	Противоречия
Об утверждении Стандартов внутреннего аудита. Приказ Министерства финансов Украины от 04.10.2011 г. N 1247 [39]	Внутренний аудит предполагает проведение: А) оценки деятельности учреждения по эффективности функционирования системы внутреннего контроля, степени выполнения и достижения целей, определенных в стратегических и годовых планах, эффективности планирования и выполнения бюджетных программ, качества предоставления административных услуг и выполнения контрольно-надзорных функций, задач, определенных актами законодательства, а также рисков, которые негативно влияют на выполнение функций и задач учреждения (аудит эффективности); Б) оценки законности деятельности учреждения и достоверности финансовой и бюджетной отчетности, правильности ведения бухгалтерского учета (финансовый аудит); В) оценки деятельности учреждения по соблюдению актов законодательства, планов, процедур, контрактов по вопросам состояния сохранности активов, информации и управлению государственным имуществом (аудит соответствия) [39].	Отсутствуют. Термины «аудит эффективности», «финансовый аудит», «аудит соответствия» раскрыты в соответствии с международным опытом.
Об утверждении процедуры внутреннего аудита в системе министерства здравоохранения Украины. Приказ Министерства охраны здоровья от 27.03.2012 г. № 207 [40]	Внутренний аудит – деятельность Отдела внутреннего аудита Министерства охраны здоровья (сокр. – МОЗ) Украины, направленная на совершенствование системы управления, предотвращения фактов незаконного, неэффективного и нерезультативного использования бюджетных средств, возникновению ошибок или других недостатков в деятельности МОЗ Украины и учреждений министерства, улучшение внутреннего контроля [40]. Внутренний аудит предполагает проведение: финансового аудита, аудита соответствия и аудита эффективности в трактовке, выписанной в Стандартах внутреннего аудита согласно Приказа Министерства финансов Украины от 04.10.2011 г. N 1247.	Отсутствуют. Полное согласование с утвержденным ранее Приказом Министерства финансов Украины от 04.10.2011 г. N 1247 «Об утверждении Стандартов внутреннего аудита» [39].

Критическая оценка приведенных дефиниций позволяет заключить, что проведение государственного финансового аудита осуществляется в ходе выполнения местных бюджетов и бюджетных программ, а также в рамках осуществления деятельности субъектов хозяйствования, при этом категория аудита эффективности является узкой и касается лишь аудита эффективности использования бюджетных средств. В то же время, внутренний аудит предполагает проведение: финансового аудита, аудита соответствия и аудита эффективности в трактовке, соответствующей международной практике.

1.3. Зарубежный опыт организации государственного финансового контроля и направления его использования в Украине

Реформирование системы государственного финансового контроля и необходимость увеличения объемов доходной части бюджета делают актуальным изучение передового зарубежного опыта. В развитых странах мира государственный финансовый контроль занимает ведущее место среди систем финансового контроля, что обусловлено местом государства в процессах рыночной трансформации. В каждой отдельно взятой стране государственный финансовый контроль осуществляется с определенными особенностями, касающихся и подходов к его организации.

Обязательным условием эффективного обеспечения действенного и оперативного контроля в большинстве стран является наличие территориальных подразделений, которые, в зависимости от формы государственного устройства страны, полностью или частично подчинены верховному счетному ведомству, но в целом сохраняют самостоятельность в выполнении функций и сосредоточены на проверках расходования средств местных бюджетов [41, стр. 135]. В случае необходимости они выполняют оперативные задачи центрального контрольного учреждения. Подобные региональные представительства верховного органа государственного финансового контроля функционируют во Франции, Германии, Канаде, Болгарии, Бразилии, Польши, Китае, Чехии и т.п.

ГФК, осуществляемый в государственном секторе экономики, является внутренним относительно правительства или отрасли, но преимущественно внешним относительно субъектов хозяйствования, деятельность которых контролируется [42, стр. 91]. В зависимости от меры независимости министерств в той или другой стране ГВФК сосредотачивается на уровне правительства (Минфина) либо отраслевых (линейных) министерств или объединяет оба уровня.

За границей ГВФК осуществляется:

1) централизованным органом, подчиненным правительству или министерству финансов (правительственный или централизованный ГВФК);

2) подразделениями внутреннего финансового контроля, функционирующими непосредственно в министерствах (децентрализованный или ведомственный ГВФК); в последнее время акцент с подразделений ведомственного внутреннего финансового контроля перенесен на созданные министерствами при государственных предприятиях советы надзора (наблюдательные) и аудиторские комитеты;

3) органами как централизованного, так и децентрализованного ГВФК (смешанная модель).

В странах и регионах мира используются разные системы обеспечения надлежащего выполнения бюджета: в США, странах северной Европы преобладает децентрализованный финансовый контроль, предусматривающий дополнительную ответственность бюджетных распорядителей (сфера финансовых услуг). Внутренний аудит является оценкой систем финансового менеджмента и контроля как услуга, которая предоставляется высшему руководству, и носит предупредительный, информационный и рекомендательный характер, не допускает принятия управленческих мер. Высший аудиторский орган осуществляет только внешний аудит.

Подходы, принятые в странах Средиземноморья (или в латинских странах), несколько отличаются: Высший орган аудита участвует в централизованной системе контроля ex-ante и инспектировании ex-post, а иногда, в случае отдельных правонарушений, выступает судьей и органом, накладывающим санкции. Предельная централизация, отдельно от менеджмента, предусматривает существование должностей Генерального инспектора и Финансового контролера и его представителей.

Системы государственного внутреннего финансового контроля в разных странах Европы имеют определенные отличия, но функционируют согласно единым (стандартным) организационным подходам и основываются на требованиях к управлению государственными финансами, которые содержатся в правовой системе Европейского Союза Acquis communautaire («Достижения Союза»), а также базовых документах Международной организации высших органов контроля государственных финансов. Понятие «внутренний контроль» предусматривает деятельность органов государственной исполнительной власти, осуществляемых контрольные функции.

Системы государственного внутреннего финансового контроля стран Западной Европы имеют разный уровень централизации – от централизованного предварительного контроля на уровне казначейства или отдельного контролирующего органа в системе органов исполнительной власти до распределения ответственности за осуществление контроля между руководителями органов государственного и коммунального секторов с одновременным привлечением подразделений внутреннего аудита в каждом из таких органов. Современное государственное управление в развитых странах совершенствуется с целью децентрализации систем контроля, интегрированных с управлением программами и деятельностью. В Украине, как и в отдельных странах Восточной Европы, преобладает централизованная модель государственного внутреннего финансового контроля с элементами децентрализованной – в части осуществления предыдущего контроля [43].

Централизованная модель правительственного внутреннего финансового контроля действует на Мальте и в Венгрии (здесь Центральная служба по финансовой ревизии преобразована в Службу правительственного контроля в рамках канцелярии премьер-министра). До 2003 г. в Швеции функционировало подчиненное правительству Государственное счетное управление, ныне преобразованное в Национальное бюро аудита и подчиненное парламенту.

Правительственным органом внутреннего финансового контроля в Индии является Служба Генерального инспектора и ревизора; в Финляндии – Ревизионное управление государственного хозяйства Министерства финансов.

Децентрализованная модель ГВФК применяется в Дании и Австралии. Так,

министерства Дании имеют законодательно закрепленную обязанность проводить внутриведомственный аудит подчиненных предприятий, для чего в их аппаратах созданы довольно мощные аудиторские службы.

В Японии специальным органом правительственного контроля является Агентство по вопросам управления и координации, более задействованное в вопросах анализа управленческих решений и координации деятельности государственных предприятий, чем в проведении сугубо финансового аудита. При этом Минфин Японии координирует финансовый контроль использования государственными предприятиями бюджетных средств. Контроль деятельности предприятий с государственной долей в уставном капитале (в т.ч. по миноритарным корпоративным правам государства) может проводиться в любой организационной форме – как непосредственно силами Счетной палаты (ВОФК), так и привлеченными частными аудиторами. Следует отметить, что контроль деятельности казенных предприятий осуществляется в первую очередь отраслевыми министерствами страны, что присуще централизованно-децентрализованной, или смешанной, модели ГВФК.

В Польше, которая, как и Украина, тяготеет к смешанной республиканской форме государственного правления, контроль использования государственных финансов субъектами хозяйствования всех форм собственности от лица правительства осуществляет Управление контроля Министерства финансов. Кроме того, в 2001 г., после внесения изменений в законодательство по государственным финансам, в стране организованы подразделения по внутреннему аудиту при министерствах – распорядителях государственных средств. Также предусмотрено создание особых структур, а именно:

1) должности генерального внутреннего аудитора, который подотчетен министру финансов и уполномочен проводить аудит любого правительственного учреждения, которое получает или распоряжается государственными средствами;

2) управления финансового контроля и внутреннего аудита при Министерстве финансов, которое подотчетно генеральному внутреннему аудитору и уполномочено проводить аудиторские проверки всех правительственных учреждений на основе письменных инструкций генерального внутреннего аудитора.

Систематизация субъектов государственного финансового контроля в развитых странах мира выполнена в табл. 1.4.

Во Франции на уровне президента, его администрации, парламента существует лишь политический контроль. Палата аудиторов является органом внешнего аудита государственного управления. На правительственном уровне во Франции четко различают [43]:

I. Финансовый контроль:

1) контроль государственных средств – регулярность (законность) и использование в целях, предусмотренных бюджетом;

2) эффективность управления финансами государства, борьба с неоправданными расходами, использование по целевому назначению и т.п.

Субъектами контроля является Министерство финансов и Главная финансовая инспекция, состоящая из отдельных департаментов.

II. Борьба с нарушениями законодательства в системе государственного управления – это противодействие мошенничеству, коррупции, экономическим преступлениям и т.п. Данные функции возлагаются на специально созданные органы: междепартаментские органы, в которых работают специалисты по госзакупкам и в сфере борьбы с отмыванием денег; экономическая полиция, штат которой состоит из полицейских, расследующих финансовые преступления. Они предоставляют помощь органам прокуратуры, отвечающим за борьбу с экономическими преступлениями, но не могут сами наложить штраф.

В Германии ни президент, ни канцлер не участвуют в бюджетном процессе. Палата аудиторов не является ни парламентским, ни правительственным органом. Она представляет отчеты как обеим палатам Бундестага, так и Федеральному Правительству. Ни Бундестаг, ни Федеральное Правительство не имеют права давать инструкции Палате аудиторов. Это обеспечивает ее институциональную независимость от каждого из существующих политических институтов и политическую подотчетность конституции и народа. Палата аудиторов имеет право самостоятельно определять аспекты управления средствами государства, которые надо контролировать.

Таблица 1.4

Систематизация субъектов государственного финансового контроля в развитых странах мира

Страна	Президент и его администрация	Парламент	Правительство	Орган внешнего аудита государственного управления	Другие органы
Франция	Лишь политический контроль		Министерство финансов	Палата аудиторов	Не играют значительной роли
Германия	Лишь политический контроль	Бюджетный комитет	Министерство финансов	Палата аудиторов	Не играют значительной роли
США	Административное бюджетное управление	Совет чести и эффективности	Казначейство	Генеральная Счетная палата	Службы внутреннего аудита государственных учреждений
Швеция	Лишь политический контроль	Парламентские аудиторы	Министерство финансов	Национальное бюро аудита	
Канада	Лишь политический контроль	Палата общин	Министерство финансов	Высший аудиторский орган (Генеральный аудитор)	

Министерство финансов несет ответственность за планирование и координирование проекта госбюджета, его выполнение, а также за осуществление и координирование процесса предоставления отчетности. Вмешательство в процесс управления расходами не осуществляется непосредственно: для каждого бюджетного года определяются особые правила выполнения бюджета и льготы. Контроль над сбором налогов осуществляется непосредственно Министерством финансов, поскольку налоговые органы являются агентствами этих министерств. После истечения бюджетного года Министерство финансов представляет итоговые отчеты по всем статьям бюджета, которые публикуются так же, как и бюджетное законодательство, и соответствующий план ассигнований.

Классическим примером организации государственного финансового контроля в президентской республике являются Соединенные Штаты Америки. Государственный контроль в сфере финансов здесь осуществляют Главное контрольно-финансовое управление (ГКФУ) Конгресса, Административное бюджетное управление (АБУ) при Президенте США, Президентский совет по делам борьбы с финансовыми злоупотреблениями в государственных учреждениях («Совет чести и эффективности»), служба внутренних доходов (налоговая служба) и т.п. К функциям ГКФУ, в частности, входит проведение проверок соблюдения процедуры заключения и выполнения государственных контрактов, установление оценки и составление обзоров о выполнении федеральных программ, проведение специальных обследований и проверок обоснованности цен на продукцию и т.п. Проверяют законность, целесообразность и эффективность осуществленных расходов. Важность именно этой функции контроля следует подчеркнуть в украинских условиях, поскольку на протяжении 2014-2015 гг. потребительские цены в Украине возросли на 24,9 и 41,4% соответственно. Данные показатели являются рекордными с начала 2010 г. (рис. 1.2). Динамика цен на протяжении 2014-2015 гг. описывается экспоненциальной и полиномиальной функциями с коэффициентами детерминации 0,7663 и 0,7845 соответственно (рис. 1.3). Это демонстрирует устойчивую тенденцию к росту индекса инфляции и отрицательно отражается на уровне жизни населения вследствие сокращения реальных доходов трудящихся.

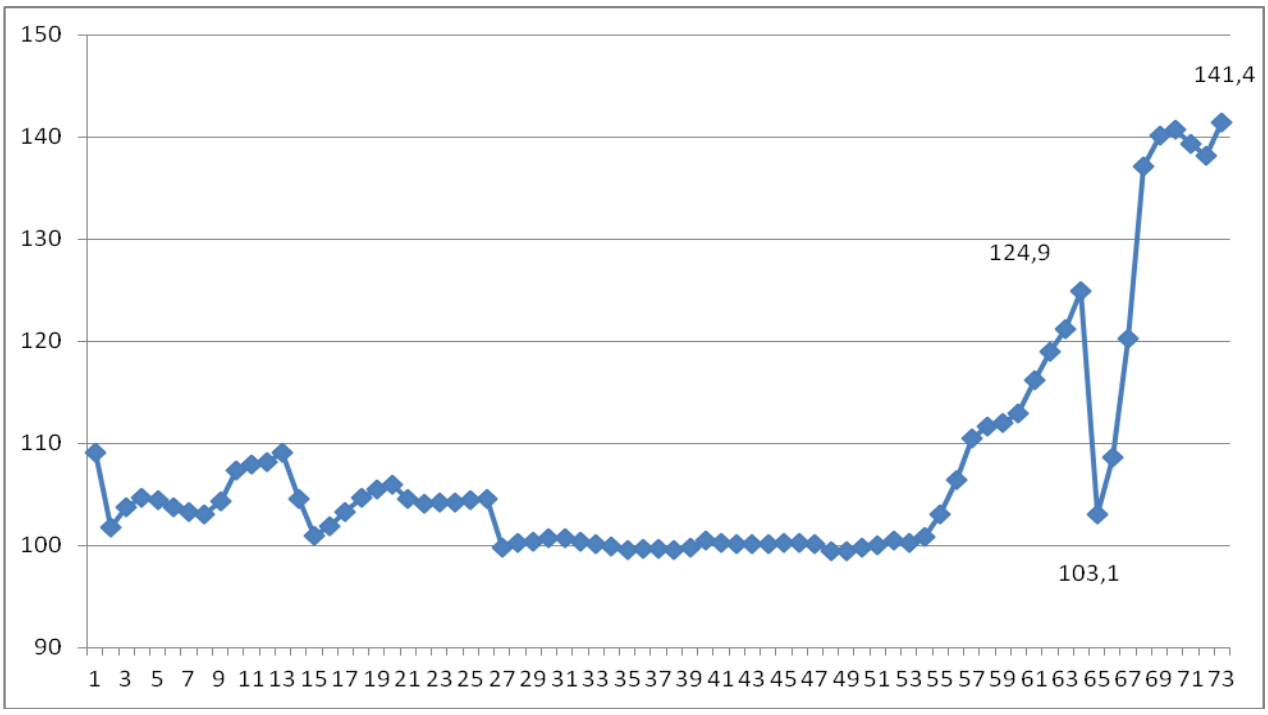

Рис. 1.2. Индекс потребительских цен на протяжении 2010-2015 гг., % к декабрю предыдущего года (построено по данным источника [44])

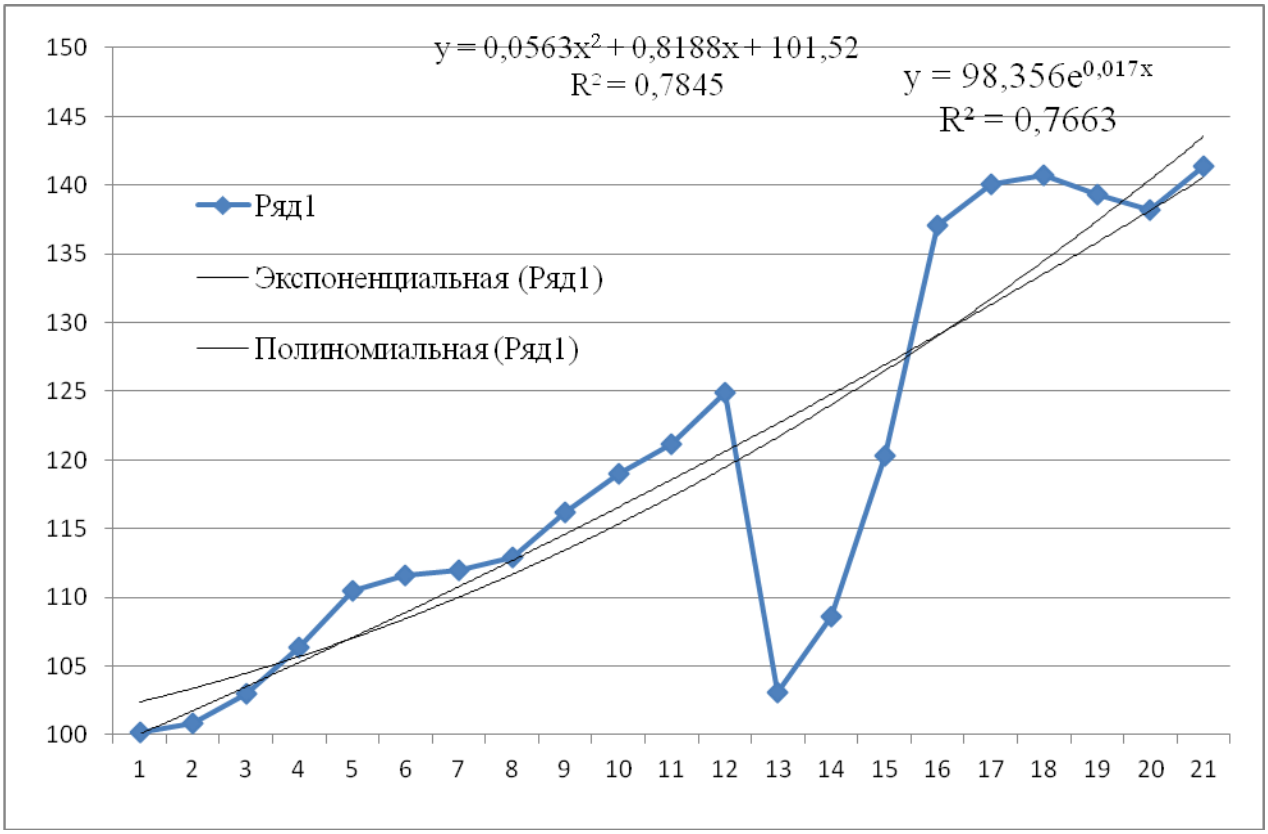

Рис. 1.3. Индекс потребительских цен на протяжении 2014-2015 гг., % к декабрю предыдущего года

Также деформируется величина доходов и расходов бюджетной системы, государственного долга и т.п. При таких условиях возрастает значимость деятельности Счетной палаты Украины как высшего контрольного органа, что актуализирует изучение зарубежного опыта.

Показательной является практика Генеральной Счетной палаты (USGAO) – Высшего аудиторского органа (SAI) США. Каждое госучреждение обязано ежегодно представлять финансовый отчет о проведении аудита. Процессом аудита руководит USGAO, которая устанавливает стандарты аудита и самая проводит некоторые проверки, отобранные по мере важности или возможным рискам.

В Швеции, которая является парламентской монархией, финансовые контрольные функции парламента выполняют парламентские аудиторы. Они призваны изучать эффективность использования ресурсов министерствами и другими центральными органами государственного управления, оценивать административную деятельность исполнительной власти в целом.

Центральным административным органом Государственного финансового аудита Швеции является Национальное ревизионное управление (НРУ), или Национальное бюро аудита – независимый институт, наделенный специальными контрольными функциями. Главная задача НРУ – поиск недостатков и «узких мест» в управлении государственными ресурсами путем исследования (аудита) административных и финансовых операций субъектов государственного сектора. Обобщенная информация о результатах аудита и разработанные на его основе рекомендации передаются парламенту, правительству и правительственным ведомствам для рассмотрения и принятия соответствующих решений. Работа НРУ организована в двух основных направлениях: финансового аудита и аудита административной деятельности.

Отличительная особенность шведской системы центрального государственного управления заключается в том, что принятая политика осуществляется децентрализовано и делегируется правительством государственным исполнительным органам. Глава каждого органа

государственного управления несет ответственность за удовлетворительную работу систем внутреннего контроля. Сотрудники внутреннего аудита предоставляют помощь главе госучреждения в наблюдении над системами внутреннего контроля и обеспечении их нормального функционирования.

Внутри Министерства финансов Швеции не существует отдельных органов для осуществления контроля над госучреждениями. Но Бюджетное управление ежемесячно отслеживает динамику прибыли и расходов по всем статьям принятого госбюджета. В выполнении госбюджета Минфина помогают два госучреждения: Управление государственного долга Швеции (RGK) отвечает за управление госдолгом, долго- и краткосрочный займы, валютные операции и систему государственных платежей; Шведское управление финансового регулирования (ESV) устанавливает правила учета и отчетности в государственном секторе. Эти два госучреждения участвуют в процессе финансового контроля, главным образом осуществляя превентивные мероприятия: они проверяют работу соответствующих административных систем, соблюдение правил и осуществление процедур.

Канада является парламентарной демократией, существующей в пределах Вестминстерской структуры, которая отражает ее исторические корни как страны-члена Британского Содружества Наций. Любая парламентская система в рамках Вестминстерской структуры основывается на следующих принципах: только Парламент имеет право выделять ресурсы исполнительной власти (т.е. нынешнему правительству); все счета правительства должны размещаться на едином правительственном счете (Консолидированный фонд прибыли); средства могут тратить только на цели, определенные Парламентом при их распределении.

При утверждении госбюджета и соответствующего Закона о госзакупках, удовлетворяющих запросы на финансирование на следующий бюджетный год, решающее слово принадлежит Парламенту. Если какой-либо из этих двух документов не будет утвержден, то считается, что правительство потеряло доверие Палаты общин. Генеральный аудитор является независимым сотрудником внешнего аудита, который назначается на семилетний срок как

чиновник Парламента. Его роль и обязанности определяются особым законодательным актом. Его учреждение (Высший аудиторский орган) осуществляет аудит правильности и законности, а также аудит эффективности систем управления, чтобы оценить стоимость, полученную за деньги в результате деятельности правительства. Высший аудиторский орган четыре раза в год представляет доклады, привлекающие большое внимание средств массовой информации, общественности, правительства и парламентской оппозиции. В отличие от европейских Палат аудиторов, Генеральный аудитор не имеет юридических полномочий и сообщает о случаях хищения, коррупции и других уголовных преступлениях в правоохранительные органы.

По заданию Генерального аудитора Комитет по государственным счетам проверяет аудиторские отчеты и планы расходов в процессе оценки прогнозов, и в тех случаях, когда аудиторские органы считают, что правительство в своем прогнозе расходов потребовало недостаточное количество средств, выслушивает их требования о предоставлении дополнительных ассигнований. Заседания Комитета по государственным счетам, так же, как и большинства парламентских комитетов по оценке, являются публичными. Комитет занимается всеми вопросами управленческого контроля (законность, аттестация и эффективность проверяемых программ), следуя принципу ответственности исполнительной власти перед Парламентом. Сенат также проверяет доклад Генерального аудитора и устраивает слушание по вопросам, интересующим сенаторов.

Министр финансов отвечает за финансовое здоровье канадской экономики и составляет финансовый план и ежегодный бюджет. Министерство финансов осуществляет макроэкономический и финансовый анализ для подготовки госбюджета, определяет налоговую политику и финансовые отношения с провинциями и территориями Канады, руководит деятельностью нового органа по борьбе с отмыванием денег и деятельностью финансовых органов внутри страны, а также регулирует отношения с иностранными финансовыми учреждениями. Министр финансов является старшим членом Кабинета, который подчиняется непосредственно премьер-министру. Министр финансов

осуществляет казначейские функции правительства Канады. В этом также принимает участие Генеральный распорядитель Канады, который занимается осуществлением платежей и управляет Консолидированным фондом расходов.

Отдельные министры получают свои полномочия в разных отраслях, в том числе и управления государственными средствами, согласно законам о министерствах и закону о правительстве в целом. В свою очередь, они в соответствующем порядке делегируют ответственность государственным служащим. Руководители департаментов, которые считаются заместителями министров, имеют полномочия на управление своими министерствами, расходование средств согласно делегированным им полномочиям, а также финансовых и других лимитов. Согласно решениям министра и Парламента соответственно осуществляют программы, находящихся под их контролем согласно законам и установленным целям использования средств. Отдельные чиновники, исполняющие бюджетные программы, действуют под контролем ex-ante по обязательствам (фонды выделяются для целевого использования, соответствующего решению, по которому были выделены эти средства), а также под контролем ex-post к моменту осуществления платежа (в получении товаров и услуг согласно спецификации).

Если расходы превышают установленные рамки, то исполнитель госбюджета должен получить одобрение руководства, имеющего соответствующие полномочия. В некоторых случаях это может быть и комитет кабинета Казначейского совета.

Органы внутреннего контроля хорошо организованы и управляются как экспертами, так и отраслевым руководством. Внутри государственного сектора сложилась определенная система ценностей, одним из важнейших элементов которой является управление средствами государства надлежащим образом. Это создает возможность управления рисками во внутреннем контроле и аудите.

В каждом департаменте есть свой орган внутреннего аудита и группа оценки программ, которые используются руководством как инструмент для выполнения своих обязанностей по программам. Эти органы представляют

доклады тому департаменту, к которому они относятся. Функциональное руководство ими осуществляется Секретариатом казначейского совета. Внутренние аудиторы уделяют основное внимание проверкам аттестации и законности и делают основной упор на проверки надежности управления программами. При выявлении любых случаев хищения, коррупции или другой незаконной деятельности аудиторская проверка прекращается и об этом сообщается полиции.

Во время аудиторских проверок сотрудники внешнего аудита в определенных случаях полагаются на работу сотрудников внутреннего аудита. Оценка программ направлена на проверку того, насколько программа достигает своих целей и обеспечивает необходимый уровень услуг. Общественность может ознакомиться с аудиторскими отчетами и результатами оценки программ, запросив соответствующую информацию.

В систему финансового контроля и аудита Европейской комиссии входят организации и процедуры для осуществления финансового контроля, внутреннего аудита, борьбы с хищением и коррупцией и внешнего аудита (табл. 1.5).

Таблица 1.5

Полномочия и отношения между разными компонентами системы финансового контроля и аудита Европейского Союза

<table>
<tr><th colspan="2">Компоненты системы</th><th>Орган</th><th>Организационная структура Органа</th></tr>
<tr><td rowspan="5">Внутренний контроль</td><td rowspan="3">Финансовый контроль</td><td rowspan="3">Генеральный директорат</td><td>Генеральный директор</td></tr>
<tr><td>Центральная финансовая служба</td></tr>
<tr><td>Бюджетный директорат</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Внутренний аудит</td><td rowspan="2">Служба внутреннего аудита</td><td>Аудиторские ресурсы</td></tr>
<tr><td>Комитет по развитию аудита</td></tr>
<tr><td colspan="2">Борьба с хищениями и коррупцией</td><td colspan="2">Европейское агентство по борьбе с мошенничеством</td></tr>
<tr><td colspan="2">Внешний контроль</td><td colspan="2">Европейский аудиторский суд</td></tr>
</table>

Финансовый контроль (как элемент системы внутреннего контроля) осуществляет Генеральный директорат, отвечающий за осуществление решений, принятых Комиссией и делегированных им. Ключевой фигурой сферы внутреннего контроля является Уполномоченное лицо, которое, как правило, становится Генеральным директором или начальником этой службы. Уполномоченное лицо получает свои полномочия от Комиссии. Обязанности Генерального директора как Уполномоченного лица включают наблюдение за всем процессом управления, начиная с формулирования целей, по которым принимает решение Коллегия комиссаров, и заканчивая представлением результатов. Это также подразумевает ответственность за законность, правильность и эффективность всех финансовых решений, которые он / она принимает. Генеральный директор может, если признает нужным, делегировать полномочия другим сотрудникам Директората. Но даже в этом случае Генеральный директор будет нести основную ответственность и отвечать за функционирование всей системы финансового управления и контроля в целом.

Обязанностью Генерального директора является создание эффективных систем внутреннего контроля, обязательных для всей Комиссии и соответствующих текущей ситуации и минимальным стандартам, определенным «Центральной финансовой службой». В рамках новой системы Директорат отвечает за все финансовые операции и создание необходимых органов контроля, обеспечивающих регулярность и эффективность этих операций. Особые финансовые органы Директората будут определять внутренние правила и процедуры, которым необходимо следовать, на основании обязательных для всей комиссии стандартов. Эти стандарты устанавливаются независимыми от Директората органами, которые не входят в его структуру.

В зависимости от модели функционирования, выбранной для конкретного Директората, финансовые органы только будут давать советы или же будут контролировать все обязательства и соглашения, включая финансовую оценку. Также возможен вариант, когда финансовый орган дает одобрение ex-ante, разрешая осуществление платежа. Финансового контролера могут обязать возместить возможные денежные потери из-за плохого руководства, преступной халатности, нецелевого

использования средств или хищения.

Каждый Директорат обязан иметь особые «аудиторские ресурсы», которые подчиняются непосредственно Генеральному директору. Кроме выполнения других обязанностей, аудиторские ресурсы должны осуществлять проверку систем внутреннего контроля своего Директората.

Каждый Директорат обязан регулярно проверять управление и использование фондов Еврокомиссии, направленных внешним получателям (компаниям, неправительственным организациям и т.д.). Хотя эти обзоры затрагивают организации частного сектора, они могут иметь широкий охват, определяться законодательством и быть четко сформулированы в контрактных обязательствах, которые заключаются между Еврокомиссией, соответствующими органами стран-членов ЕС и ревизуемой организацией. Европейское агентство по борьбе с мошенничеством (OLAF) или компетентные органы стран-членов ЕС могут на месте расследовать подозрения в незаконном или преступном использовании этих средств.

Чтобы Комиссия могла нести основную ответственность за функционирование внутреннего контроля, был разработан следующий метод: Комиссии предоставляется информация о состоянии внутреннего контроля во всех сферах ее деятельности. Поэтому каждый Генеральный директор обязан ежегодно, начиная с 2001 бюджетного года, представлять Годовой отчет, включающий ежегодную отчетность Директората. Этот доклад также должен включать Декларацию Генерального директора, который сообщает о мере адекватности функционирования внутреннего контроля в прошлом году. Подписывая Годовой отчет, Генеральный директор подтверждает, что вся представленная в докладе информация верно отражает ситуацию в Директорате. Его / ее подпись также является подтверждением того, что все ресурсы были использованы по целевому назначению, а органы внутреннего контроля адекватно оценили законность и правильность проверенных операций как финансового, так и нефинансового характера.

Стандарты для всех аспектов финансового руководства, которым должен следовать соответствующий Директорат, формируются Бюджетным директоратом и одобряются Комиссией. Следует сказать о двух органах этого Директората, поскольку

они оказывают большое влияние на условия деятельности органов контроля.

«Учетный орган» занимается разработкой стандартов отчетности, которым должны следовать все учреждения Еврокомиссии и осуществляемые ими операции. В этом органе сосредоточены все платежи. Любой Директорат обязан проконсультироваться с Учетным органом перед созданием любой вспомогательной системы (системы, обеспечивающей систему учета необходимой информацией). Весь Директорат обязан использовать центральную систему отчетности или непосредственно, или используя интерфейс вспомогательной системы. Задача Учетного органа заключаются в консолидации счетов, и он отвечает за всю отчетность по финансовому положению.

«Центральная финансовая служба» помогает Дирекциям осуществлять управление финансами и проводить мероприятия по контролю: а) формулируя правила и составляя руководство и инструкции, касающиеся управления финансами и выполнения бюджета; б) давая консультации и содействуя Дирекциям, обеспечивая обмен опытом и хорошей практикой для более успешного управления финансами и бюджетом; в) передавая информацию и опыт и обучая всех участников финансового процесса; г) создавая эффективные инструменты управления финансами и контроля во всех учреждениях Еврокомиссии и предоставляя консультации по использованию центральной системы учета. Служба отвечает за установление общих минимальных стандартов для внутреннего контроля, разработку правил и руководства по управлению расходами на госзакупку и грантами, созданию баз данных, содержащих информацию обо всех контрактах, финансовых соглашениях, подрядчиках, получателях и выполнении отдельных контрактов.

Внутренний аудит (часть системы внутреннего контроля) связан с «Аудиторскими ресурсами», существующими внутри каждого Директората и обеспечивающими совместно с Генеральным директором нормальное функционирование органов внутреннего контроля, что позволяет ему / ей подписывать вышеупомянутые декларации. Основная задача Аудиторских ресурсов – это гарантировать Генеральному директору адекватность и надежность внутреннего контроля деятельности Директората. Аудиторские ресурсы обязаны

действовать согласно международным профессиональным стандартам внутреннего аудита. Начальник Аудиторских ресурсов отчитывается непосредственно перед Генеральным директором. Проверки, осуществляемые Аудиторскими ресурсами, должны охватывать все системы контроля, созданные Генеральным директором, и затрагивать все сферы деятельности Директората, не ограничиваясь контролем учета и финансовой отчетности. Аудиторские ресурсы должны быть независимыми от ревизуемых органов. Они получают доступ к персоналу, системам, документам и собственности Директората, если считают это необходимым для выполнения своих обязанностей надлежащим образом. Принципы действия каждого из Аудиторских ресурсов заложены в Хартии аудита.

«Служба внутреннего аудита» следит за независимостью, качеством и эффективностью деятельности Аудиторских ресурсов. Она осуществляет над ними общее аудиторское руководство и устраивает тренинги по внутреннему аудиту. IAS непосредственно подчиняется Комиссии и является независимой от других служб Комиссии. Независимость и способы работы IAS подтверждаются так называемой Хартией внутреннего аудита.

IAS обязана действовать согласно международным профессиональным стандартам внутреннего аудита. Ее задачей по отношению к Еврокомиссии является содействие руководству в осуществлении контроля над рисками и отслеживанием соответствия принятым решениям и постановлениям. Она выполняет свою миссию, обеспечивая независимые оценки качества систем управления и контроля и формулируя рекомендации для увеличения экономичности и эффективности операций. Сферой аудиторской деятельности IAS является вся деятельность Еврокомиссии, особенно независимая оценка адекватности и эффективности систем и операций. Обязанность IAS также заключается в аудиторском наблюдении и, в случае необходимости, расследовании операций на месте.

Глава IAS должен сразу же осведомить главу Европейского агентства по борьбе с мошенничеством о выявлении любых свидетельств, дающих основания подозревать о нарушении законодательства, хищении, коррупции или любой

другой незаконной деятельности. IAS передает копии своих докладов Европейскому аудиторскому суду.

В рамках Комиссии был создан «Комитет по развитию аудита», являющийся ее консультативным органом. Его основная обязанность – гарантировать независимость Службы внутреннего аудита. Кроме того, в его обязанности входит практическое осуществление результатов и рекомендаций по отчетам органов внутреннего и внешнего аудита, формально принятых Комиссией. Также этот комитет контролирует качество аудиторской деятельности внутри ЕС.

Основной задачей «Европейского агентства по борьбе с мошенничеством» является защита финансовых и других интересов Еврокомиссии от незаконной деятельности, подлежащей административному и уголовному наказанию / судебному преследованию. OLAF является административным учреждением, которое проводит административные расследования и потому не имеет всех традиционных полномочий полиции или органов расследования. OLAF заменил более раннюю строго внутреннюю организацию по борьбе с мошенничеством и коррупцией. Стимулом к созданию OLAF как части новой системы контроля было возрастающее осознание меры влияния незаконной деятельности на интересы ЕС, особенно в связи с ростом организованной преступности в результате все увеличивающейся глобализации. Создатели OLAF понимали, что для обеспечения эффективного функционирования этого учреждения должны быть юридически закреплены следующие моменты: защита прав лиц, деятельность которых расследуется, а также объективность расследований и их проведение на основе принципов независимости и непричастности. Таким образом, при создании OLAF придерживались трех принципов: эффективность и прозрачность всех операций; полная независимость в проведении расследований от политических и административных систем.

В полномочия OLAF входит борьба с хищением, коррупцией и любой другой незаконной деятельностью, затрагивающей финансовые интересы ЕС, т.е. бюджет ЕС, бюджеты, управляемые от лица ЕС или самой Еврокомиссией, и

некоторые фонды, которые не входят в бюджет. Агентство также обязано бороться с любыми нарушениями законов ЕС, упущениями, происходящими в результате, которые повлияли или могли бы повлиять на бюджет ЕС. Это могло бы выразиться в уменьшении или потери прибыли, или в добавлении неподтвержденной статьи расхода, или же в уменьшении стоимости активов.

Но в обязанности OLAF, кроме защиты финансовых интересов ЕС, входят и все мероприятия, связанные с охраной интересов ЕС от незаконной деятельности, подлежащей административному и уголовному наказанию. Поэтому Агентство участвует в предупреждении отмывания денег, подделки и производства фальшивых евро и т.д. OLAF рассматривает четыре категории дел. Внутренние расследования связаны со случаями незаконной деятельности лиц, работающих в органах и учреждениях ЕС. Внешние расследования проводятся при выявлении незаконной деятельности лиц, не работающих в институтах, органах, учреждениях и агентствах ЕС и т.д. В этих случаях OLAF вносит основной вклад в расследование. Координированные дела являются делами того же типа, что и внешние расследования, но здесь OLAF играет исключительно координирующую роль по отношению к другим органам расследования стран Евросоюза. При ведении дел, требующих уголовного способствования, в OLAF или поступает просьба от национальной власти предоставить помощь в расследовании уголовного преступления, или само OLAF обращается в соответствующие органы с просьбой завести уголовное дело.

Для того чтобы OLAF было автономной организацией, свободной от предубежденности и вмешательства извне, в его законодательной базе закреплен принцип независимости. OLAF не является частью Еврокомиссии, несмотря на то, что оно полностью независимо в осуществлении своей деятельности. Начальнику OLAF запрещено требовать или принимать консультации Комиссии, любого правительства, института или органа. Если начальник OLAF считает, что мера, принятая Комиссией, поставила под вопрос его независимость, он имеет право поднять дело в Верховном Суде. OLAF независимо в финансовом отношении и имеет право самостоятельно набирать персонал в рамках некоторых общих правил.

Наблюдательный комитет, состоящий из пяти членов, избранных на трехлетний срок, контролирует законность расследований OLAF. Этот Комитет играет решающую роль в обеспечении независимости Агентства от любого правительства, института, органа или госучреждения.

Генеральный директор OLAF регулярно и в одно и то же время докладывает Европарламенту, Совету, Комиссии и Палате аудиторов о результатах расследований, проведенных Агентством. В этих докладах должны соблюдаться конфиденциальность расследований, законные права лиц, деятельность которых подвергалась расследованию и, в отдельных случаях, правовые процедуры в странах-членах ЕС, используемые при судебных слушаниях. По просьбе особого Комитета Европарламента по контролю Генеральный директор OLAF может посещать заседание Комитета и в устной форме отчитываться о достигнутых результатах в расследовании того или иного дела. Это происходит конфиденциально.

Регулярные доклады внутренних Аудиторских ресурсов и Внутренней службы аудита направляются в OLAF. Все учреждения ЕС обязаны немедленно сообщать в OLAF о любых случаях нарушений, хищений, коррупции или любой другой незаконной деятельности. Европейский аудиторский суд по собственной инициативе передает информацию в Агентство. Со своей стороны OLAF обязано уведомить Палату аудиторов о ходе любого расследования, в котором используется информация, поступившая оттуда. В каждой стране-члене ЕС существует бесплатная телефонная служба OLAF, с помощью которой отдельные граждане могут сообщать о своих подозрениях по поводу нарушений или мошенничества, наносящих убыток финансовым интересам Евросоюза.

OLAF подлежит такому же контролю со стороны Европейской палаты аудиторов, как и любая другая Служба Комиссии. Действия OLAF могут быть объектом контроля со стороны Верховного Суда: любое физическое или юридическое лицо может обратиться к Верховному Суду с целью защиты своих прерогатив и институциональных процедур против любого решения, затрагивающего интересы конкретного лица. Агентство OLAF также подчиняется полномочиям Европейского Омбудсмена.

«Европейский аудиторский суд» является органом внешнего аудита Еврокомиссии и всех других институтов Сообщества. ЕСА контролирует правильность и законность всех прибылей и расходов, а также то, осуществляется ли управление финансами надлежащим образом. Аудиторские проверки ЕСА охватывают не только использование ресурсов для обеспечения деятельности Комиссии и Дирекций, но и использование средств Еврокомиссии национальной и местной администрацией стран-членов ЕС и любым другим получателем средств ЕС как в доле, так и в государственном секторе. Палата аудиторов имеет право доступа ко всем органам, получавшим средства от ЕС, независимо от их юридического статуса.

Основные результаты аудиторской деятельности ЕАС отражаются в Заключении, особых аудиторских отчетах и так называемых секторальных отчетах по программам прибылей и расходов ЕС. В начале мая (со временем этот срок будет сдвинут на конец марта) Комиссия обязана представить Европарламенту, Совету и ЕАС отчет о прибылях, расходах, активах и обязательствах, чтобы продемонстрировать, как был выполнен бюджет на прошлый финансовый год. На основании этих отчетов ЕАС составляет свои заключения. Эти заключения вместе с результатами особых аудиторских проверок программ дохода и расхода ЕС консолидируются в Ежегодном отчете, который ЕАС публикует в конце ноября.

Ежегодный отчет и Заключения, которые составляются ЕАС, являются процедурой, завершающей цикл отчетности ЕС. По сути, для этого необходимо, чтобы Европарламент и Евросовет высказали свое мнение о деятельности ЕС по управлению средствами. Потом Европарламент должен согласно рекомендациям Евросовета до конца апреля принять решение об освобождении Еврокомиссии от дальнейшей ответственности за выполнение бюджета. Освобождение от дальнейшей ответственности означает признание того, что управление финансами со стороны Еврокомиссии было удовлетворительным, а также законности и правильности ее расходов, эффективности финансового управления и использования ассигнований согласно целям, определенным во время

формирования бюджета. Кроме того, Европарламент принимает отдельное решение о «закрытии счетов».

Основным элементом функционирования модели ГФК стран ЕС является общая ответственность руководителей органов государственного сектора перед парламентом и общественностью за состояние системы контроля. В то время как в Украине существует практика возложения руководителями ответственности за деятельность и достижение цели возглавляемых ими органов лишь на работников контрольно-ревизионных подразделений или должностных лиц, к обязанностям которых относится проведение ревизий и проверок, что является принципиально некорректным. Фактически в системе ГФК в рамках отдельного хозяйственного субъекта должны быть задействованы все подразделения по основной функциональной деятельности, бухгалтерские, плановые, экономические, финансовые, юридические и другие подразделения органа государственного сектора [45, стр. 291]. В некоторых странах созданы специальные органы, контролирующие не только бюджетно-финансовые вопросы, а, по сути, всю работу государственного аппарата [45, стр. 291]. В Японии, например, такую функцию выполняет управление административного контроля при канцелярии премьер-министра. В его задачу входит подготовка предложений по совершенствованию системы и структуры государственного управления, укрепление служебной дисциплины государственных чиновников, борьбы с коррупцией и т.п.

Наличие в стране высших органов, являющихся субъектами внешнего государственного финансового контроля, предусмотрено международными стандартами INTOSAI. Несмотря на похожесть задач, стоящих перед высшими органами финансового контроля, их организационно-правовые формы различаются, что определяется институциональными условиями отдельных стран мира. Зарубежный опыт организации государственного финансового контроля и функционирование ВОФК, в частности, изложено в работах Ж. Жирной, Д. Ковриженко, В. Шегурова [46- 48]. Высоко оценивая научный вклад указанных авторов, надо констатировать, что институциональные модели функционирования

ВОФК четко не идентифицированы. При этом под «институционализацией» следует понимать становление ВОФК как институтов, правовое и организационное закрепление их статуса и полномочий.

Институциональный подход выходит из того, что феномен управления является объективной структурой с установленными нормами, которые не могут быть субъективно изменены и воспринимаются как заданное условие стабильности, снижения неопределенности выбора [49, 50]. ВОФК относят к институтам, обеспечивающим ответственный и подотчетный характер управления общественными финансовыми ресурсами. Общность миссии высших органов финансового контроля и похожесть решаемых ими задач позволяют выделить следующие основные принципы их функционирования [51]: установленный конституционно-правовой статус высшего органа финансового контроля в системе органов государственной власти; наличие правовых и финансовых гарантий независимости деятельности; законодательно закрепленные контрольные полномочия в осуществлении бюджетно-финансовой политики государства; подотчетность непосредственно Парламента и, через средства массовой информации, перед общественностью; налаженная система найма квалифицированного персонала, его обучение и поощрение к эффективной работе; разработанные и документированные методология и стандарты аудита; четкость и недвусмысленность отчетов и заключений; гласность и публичность деятельности. В табл. 1.6 формализованы институциональные модели функционирования высших органов финансового контроля. В странах Европы существует три основных типа Высших органов финансового контроля, а именно: суды счетов, национальные (государственные) контрольно-ревизионные управления, контрольные (счетные) палаты.

В мировой практике полномочия ВОФК более широкие.

Объектами контроля Суда счетов Бельгии являются: соответствие бюджетных расходов и доходов законодательству, внутренние бюджетные (налоговые) поступления, финансовые отчеты политических партий и по расходам на проведение выборов, а также контроль над отчетами некоторых учреждений, пользующихся

дотацией.

Таблица 1.6

Институциональные модели Высших органов финансового контроля в Европе (составлено по данным источника [52])

Тип Высшего органа финансового контроля	Страна	Специфические особенности институциональной модели
1	2	3
Суд счетов	Франция, Бельгия, Люксембург, Испания, Италия, Нидерланды, Португалия	Относится к высшим органам управления и судебной системы государства [52]. Ведет роботу по следующим направлениям: априорный (предварительный), апостериорный (последующий) контроль, принятие мер финансовой ответственности. Существует четкое различие между ревизионными (проведение проверок) и судейскими функциями (принятие мер финансовой ответственности). Финансовый контроль может осуществляться путем проведения проверок по инициативе Суда счетов, по запросу парламента или правительства не только на предмет соблюдения законности, но и касательно добросовестного управления, экономии, эффективности и результативности. Суд счетов может давать: оценку структуре, функциональности и надежности внутреннего аудита; заключения относительно законопроектов по финансовым вопросам, разрабатываемым по просьбе парламента или правительства; имеет право давать рекомендации парламенту или правительству по сокращению дефицита бюджета, организации и предоставления обществу услуг
2. Национальное (государственное) контрольно-ревизионное управление (КРУ)	Велико-британия, Исландия, Дания, Республика Кипр, Швейцария, Швеция, Финляндия, Эстония, Венгрия	Орган имеет монократическую форму правления, действует при Генеральном контролере (аудиторе), назначенным Главой Парламента и независимым в осуществлении своих полномочий. Генеральный аудитор – руководитель КРУ государства, которое является независимой организацией и не входит в состав какого-либо министерства. Задача ВОФК заключается в осуществлении контроля над финансовой деятельностью центральных органов исполнительной власти – министерств и ведомств, других общенациональных государственных учреждений. КРУ полностью независимо от правительства и подотчетно непосредственно парламенту, оно имеет право собирать материалы и передавать их на рассмотрение суда первой инстанции с тем, чтобы обеспечить выполнение его рекомендаций по устранению нарушений, выявленных в ходе проверок правильности ведения учета и его соответствия действующим нормам. КРУ разделено на департаменты, большинство из которых отвечает за финансовые проверки или аудит эффективности

Продолжение таблицы 1.6

3. Контрольные (счетные) палаты	Германия, Польша, Чешская Республика, Австрия, Норвегия, Болгария, Российская Федерация, Украина	Действуют согласно принципу коллегиальной ответственности, решения утверждаются советом (коллегией) палаты (в Австрии Палата является единовластным органом, возглавляемым президентом). Коллегия Палаты функционирует для рассмотрения вопросов планирования и организации работы Палаты, методологии государственного финансового аудита и аудита эффективности, а также подготовки отчетов и информационных сообщений. Коллегия утверждает предложения президента по проекту бюджета, процедурные правила, дисциплинарные требования внутри Палаты, ежегодный отчет и план контрольных мероприятий. Все аудиторские заключения должны проходить процедуру коллегиального утверждения. В случае выявления нарушений материалы по решению коллегии передаются к правоохранительным и судебным органам

Суд счетов Нидерландов согласно Закону о государственном учете (2001 г.) готовит для руководителей министерств и парламента свой собственный отчет о качестве процедур внутрихозяйственного контроля и результаты проведенных проверок, оценивает результативность и эффективность бюджетирования (усиление ответственности за выполнение бюджета). Уже на протяжении 20 лет Суд счетов Нидерландов осуществляет свою деятельность на основании перспективных планов, рассчитанных на пятилетний период. Важной задачей его функционирования является внедрение следующих принципов добросовестного управления организацией согласно рекомендациям ООН:

«функционирование» – объединяет подотчетность, контроль, открытость и вертикаль ответственности. Основным направлением деятельности являются проведение ежегодных проверок соответствия: утверждение отчетности центрального правительства и отчетности министерств и ведомств;

«выполнение» – предусматривает практическое осуществление центральным правительством и его институтами разработанных процедур. Их воплощение в жизнь должно быть эффективным, результативным и отвечать изменению ситуации. Это достигается с помощью мониторинга, распространения информации, связям с общественностью, обмена опытом.

Контроль, который проводится Судом счетов Франции, не является чисто финансовым, в узком значении этого слова, и получил название «Контроль управления делами». Его роль заключается не только в том, чтобы убедиться, что счета являются точными и верно отображают финансовые операции, выполненные государством, государственными учреждениями или предприятиями, но также и в том, чтобы проверить их эффективность и соответствие проведения операций правилам формирования бюджета и финансового учета [52].

Аудит эффективности является неотъемлемой частью политической и административной культуры Швеции с конца 60-х годов XX в. До 2003 г. Швеция отличалась от большинства других стран и имела два контрольно- ревизионных органа: шведский парламент имел парламентских аудиторов, которые являются его членами; контроль над деятельностью центральной власти был возложен на Национальное управление финансового контроля (НУФК). В настоящее время Национальное контрольно-ревизионное управление Швеции – это контрольно-ревизионная система под руководством трех генеральных аудиторов. Аналогично до 2000 г. все организации-предшественницы Государственного контрольно-ревизионного управления (ГКРУ) Финляндской Республики осуществляли свою деятельность в структуре Министерства финансов или соответствующего подразделения старого Сената. В разделе 90.2 новой Конституции страны говорится, что контроль над расходованием средств бюджета государства осуществляют независимое ГКРУ и парламент страны. В условиях Швейцарии нахождение Федерального КРУ в структуре Министерства финансов является чистой формальностью.

ГКРУ Венгрии имеет право проверять финансовое управление местных бюджетов, что предусматривает большой вокруг обязанностей и широкие полномочия по сравнению с ВОФК других стран. Принятый в 2003 г. Закон «О прозрачном кармане» внес значительные изменения в деятельность ГКРУ. Согласно его положениям ГКРУ проверяет закупки, произведенные за счет государственных средств, а также любые контракты, имеющие отношение к государственной собственности. Таким образом, ГКРУ может проследить процесс использования государственных средств не только в сфере государственных финансов, но и в частном

секторе, вплоть до конечного получателя. Важным моментом в деятельности ГКРУ Венгрии является то, что заключения и рекомендации по результатам проверок включаются в отчет только после ряда координационных мероприятий (контакты с проверяемыми учреждениями и работа с разными внутренними подразделениями ГКРУ) и обеспечения качества, гарантирующего достоверность результатов проведенных проверок. После публикации отчетов о проведенных проверках ГКРУ также обращает внимание на использование заключений и рекомендаций проверяемыми организациями и может провести дополнительные проверки и мероприятия последующего контроля в случае необходимости.

В Эстонии правовой статус ВОФК изменился с принятием новой редакции закона о Государственном контрольно-ревизионном управлении Республики в 2002 г., где четко прописана роль парламента в рассмотрении отчетов, подготовленных ГКРУ. Контакты с парламентерами стали регулярными, отчеты по результатам аудитов направляются в постоянно действующие комитеты, в том числе по финансам и контролю над выполнением государственного бюджета.

Совет Высшей контрольной палаты Польши является очень важным органом, оказывающим содействие президенту в принятии наиболее важных решений, а также утверждает анализ выполнения государственного бюджета и основные направления денежно-кредитной политики, годовой отчет ВОФК.

В Верховном контрольном управлении Чешской Республики существуют два уровня отчетов. В так называемых протоколах аудиторских проверок содержится описание установленных фактов, определяются недостатки и нарушенные законодательные акты. На этом этапе контрольного мероприятия проверяемые субъекты могут предоставить письменные возражения и указать соответствующие основания. Если руководитель аудиторской бригады отвергает возражение, то проверяемая организация может обратиться в соответствующие органы Контрольной палаты (сенат или коллегию), которые потом принимают решение по возражениям и дальнейшим мерам. Результаты контрольного мероприятия оформляются аудиторским заключением, которое Контрольная палата подает в Палату депутатов, Сенат, Правительство Чешской Республики и заинтересованным министерствам по их

запросу, а также публикует в Бюллетене Высшей контрольной палаты Польши.

У Счетной палаты Болгарии нет права накладывать санкции по результатам проверки. В случае выявления недостачи или нарушений она информирует соответствующие компетентные органы о необходимости привлечения к ответственности и взысканию административных штрафов. При выявлении данных, свидетельствующих о правонарушении, аудиторские документы передаются в прокуратуру. Принятие поправок к Закону о Счетной палате 2001 г. улучшило взаимодействие с Парламентом и его комитетами. ВОФК имеет право предоставлять в Национальную ассамблею и Совет министров свои заключения на поправки к законам и подзаконным актам, повышающим бюджетную дисциплину и улучшающим управление бюджетными и другими государственными средствами. Улучшился последующий контроль над выполнением рекомендаций аудиторов; были созданы правовые основы для определения ответственности в случае выявления недостатков в использовании бюджетных и других государственных средств. При выявлении признаков правонарушения аудиторские документы служат юридическим основанием для предварительного расследования, которое проводится органами прокуратуры.

С принятием новой редакции Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации» у нее повысился статус, но и ответственности значительно прибавилось [53]. В законе 1995 г. Счетная палата называлась «постоянно действующим органом государственного финансового контроля», теперь – «постоянно действующим высшим органом внешнего государственного аудита (контроля)» [53]. В новом законе функции, полномочия, а также порядок работы Счетной палаты РФ прописаны более детально и четко. В частности, определены основные виды государственного аудита: финансовый, эффективности и стратегический. Расширены полномочия Счетной палаты РФ в следующих сферах: противодействие коррупции, оценка эффективности формирования, управления и распоряжения федеральными ресурсами для обеспечения безопасности и социально-экономического развития страны; внешний государственный аудит банковской системы, формирование национальной платежной системы и т.п.

В условиях все большего сближения европейских стран возрастает значение

много- и двустороннего сотрудничества между их высшими контрольными органами. ВОФК скандинавских государств (Норвегии, Исландии, Дании, Швеции и Финляндии) давно и разнообразно сотрудничают друг с другом. Раз в два года Генеральные аудиторы скандинавских ВОФК проводят официальные встречи поочередно в каждой из стран-участниц. Сотрудники всех скандинавских ВОФК могут посещать курсы обучения, которые проводятся в любой из стран-участниц группы. Также существуют правила, предусматривающие стажировку и обмен сотрудниками между странами на срок до 6 месяцев, однако эта практика пока используется редко.

Счетная палата Королевства Норвегии активно использует экспертные оценки, представляющие собой систематический анализ деятельности ВОФК других стран с целью выяснения эффективности и соответствия их функционирования международным стандартам ВОФК. Такие экспертные оценки могут быть полезны для выявления сильных и слабых сторон ВОФК и определения направлений усовершенствования их деятельности. Это особенно важно для ВОФК как учреждений, осуществляющих контроль деятельности органов государственного управления своей страны на неконкурентной основе.

Выводы к разделу 1

1. Разработан методический подход к объединению органов государственного финансового контроля и надзора в единую систему. С теоретической точки зрения разграничены дефиниции «государственный финансовый надзор», «государственный финансовый контроль» на основе реализации функционального подхода. Практическая значимость полученных результатов состоит в создании предпосылок для повышения эффективности использования государственных средств благодаря рационализации деятельности органов государственного финансового контроля и надзора.

2. Усовершенствована классификация видов аудита государственных финансов: по отношению к субъектам осуществления контроля выделяют внешний и внутренний аудит; по методике проведения – финансовый аудит (аудит законности и правильности), аудит результативности (экономичности, эффективности), аудит

выполнения; по объектам контроля – государственный аудит бюджетных учреждений и организаций, внебюджетных фондов, бюджетов разных уровней, бюджетных программ и т.п.; по назначению – аудит финансовой и бюджетной отчетности, налоговый аудит, аудит на соответствие требованиям, операционный аудит. Преимуществом предлагаемой классификации по сравнению с существующими является возможность четкой идентификации вида аудита государственных финансов по субъектам, объектам, методике, назначению.

3. Ведущая зарубежная система финансового управления и контроля базируется на таких принципах: индивидуальная ответственность линейных менеджеров за все аспекты их деятельности, включая полную ответственность за управление финансами; акцент на результатах контроля; систематический подход к финансовому контролю, предусматривающий как меры по предотвращению и расследованию экономических преступлений, так и административное и экономическое отслеживание выгод, упущенных в результате плохого руководства, нарушений и хищения и т.п.; четкое распределение обязанностей между учреждениями и ведомствами, а также стандарты и процедуры, которым надо следовать при выполнении повседневных обязанностей и осуществлении контроля; соответствие международным стандартам отчетности, внутреннего и внешнего аудита; обеспечение качественных процедур и стандартов контроля на основе финансирования обучения и консультирования сотрудников; разграничение полномочий контролеров и аудиторов – обязанности последних сводятся к проверке эффективности необходимых систем внутреннего контроля, подчиненность деятельности всех органов контроля процедурам аудита; рискоориентированная основа внутреннего контроля и аудиторской деятельности; высокая степень независимости аудиторских органов и их аудиторов и законность их деятельности, что позволяет препятствовать незаконному давлению; распространение объектов аудиторской проверки не только на финансовые или юридические аспекты операций, но и на оценку их экономичности, успешности и эффективности; наличие независимого ведомства / учреждения, занимающегося расследованием дел, связанных с нарушениями, мошенничеством и коррупцией; передача результатов расследований дисциплинарным органам или судам; предоставление основной информации для

ежегодной процедуры освобождения Комиссии от дальнейшей ответственности, завершающей цикл представления отчетности по всем ресурсам Еврокомиссии.

4. Формализованы институциональные модели функционирования высших органов финансового контроля: Суд счетов (дополнительное выполнение судебных функций), Национальные контрольно-ревизионные управления (монократическое управление), Контрольные (счетные) палаты (коллегиальное управление). В результате обобщения функций и полномочий ВОФК стран мира разработаны следующие рекомендации для усовершенствования и развития деятельности Счетной палаты Украины: расширение объектов контроля за счет доходной части Государственного бюджета Украины, финансовых ресурсов местного самоуправления, использования экономическими агентами бюджетных средств; внедрение стратегического аудита и перспективного планирования деятельности Счетной палаты Украины; смещение акцентов с апостериорного внешнего государственного финансового контроля на априорный; обеспечение обратной связи с подконтрольными субъектами и использование корректирующих мероприятий в процессе проверочной работы; внедрение механизмов оценки результативности и эффективности бюджетирования по результатам (усиление ответственности за выполнение бюджета); активизация сотрудничества Счетной палаты с Верховной Радой Украины и внедрение принципов добросовестного управления (усиление контроля над выполнением рекомендаций ВОФК); расширение консультационных функций Счетной палаты Украины, увеличение роли экспертно-аналитической оценки проектов законов Украины, касающихся финансовых вопросов, с точки зрения последствий их принятия.

РАЗДЕЛ 2

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ СТРАТЕГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАЗВИТИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

2.1. Концепция развития системы государственного финансового контроля в современных условиях

Современное состояние государственного финансового контроля не в полной мере отвечает потребностям развития экономики Украины и не способствует оздоровлению сектора государственных финансов, что является результатом недооценки роли контроля в успешном хозяйствовании и решении социальных проблем. Сегодня система государственного контроля является простым набором министерств, ведомств и учреждений, выполняющих несогласованные, разъединенные и неупорядоченные контрольные функции. Все это свидетельствует о том, что назрела острая необходимость создания единой системы государственного финансового контроля в стране [54]. Усовершенствование организации финансового контроля должно быть направлено на сокращение транзакционных расходов государства [55].

Повышение эффективности использования государственных финансов, имеющее решающее значение для экономического развития Украины и общественного благосостояния, возможно обеспечить путем системного усовершенствования деятельности органов государственного и коммунального секторов, увеличения уровня культуры государственного управления [56, стр. 155]. Государственный финансовый контроль является неотъемлемой частью государственного управления [57, стр. 22], в условиях возрастающей глобализации он существенно модифицируется, становится общим, в нем выделяется система наднационального контроля [58, стр. 393]. По субъектам государственный финансовый контроль подразделяется на внешний и внутренний. В условиях административной реформы изменяются принципы функционирования органов государственного финансового контроля со стороны

представительной и исполнительной власти. Но завершение реформы существующей системы государственного финансового контроля нуждается в проведении ряда мероприятий правового и организационного характера. Необходимо разработать и принять Проект Закона Украины «О финансовом контроле в Украине», содержащего концептуальные основы функционирования целостной системы финансового контроля в Украине, которая содействовала бы укреплению государственной власти, местного самоуправления и стабильности финансовой системы страны [59, стр. 118].

Реформирование системы финансового контроля имеет не только важное социально-экономическое значение, но и играет ведущую роль в становлении демократического общества, преодолении коррупции [60]. Будущее финансового контроля будут определять социально-экономические нужды новой информационной эпохи развития человечества через возможность адекватно реагировать на новые вызовы [61, стр. 139]. В условиях глобализации значение финансового контроля сохраняется и значительно возрастает. Перед контролирующими органами государства возникают новые задачи согласно требованиям международной организации высших органов финансового контроля INTOSAI, а также гармонизация влияния функционально разных органов государственного финансового контроля на темпы и пропорции роста основных макроэкономических показателей [62, стр. 109]. В работах теоретиков и практиков исследуются проблемы становления государственного аудита эффективности [63, стр. 263]. Вместе с тем не реализуется системный подход к развитию принципов, методов, форм государственного финансового контроля.

Характерным моментом соотношения государственного контроля и государственного управления является наличие в них комплементарности (от лат. Complementum – дополнение): управление предусматривает контроль, а контроль – управление [64]. Контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы управления с целью повышения эффективности финансовой деятельности, обеспечения финансовой, кредитной и расчетной дисциплины, выявления, устранения и предупреждения нарушений во время формирования, распределения и использования централизованных и децентрализованных денежных фондов [65].

Сегодня почти в каждой стране мира действуют органы внешнего

государственного финансового контроля, имеющие в основном статус высших органов государственного финансового контроля. В мае 2008 г. состоялась рабочая встреча главы Счетной палаты В. Симоненко с директором Всемирного банка в Украине, Беларуси и Молдове П. Бермингхемом. Ее главная тема – проведение Счетной палатой аудита проектов, реализуемых в Украине при финансовой поддержке Всемирного банка. Впервые в систему его деятельности внесены изменения, дающие возможность Счетной палате Украины контролировать эффективность использования средств, которые предоставляются стране под реализацию социальных и экономических проектов.

Более того, достижения информационных технологий дают возможность основать международную сеть внешнего государственного финансового контроля. Создание такой сети позволило бы обеспечить гарантию эффективности всей глобальной системы контроля. Эти процессы касаются и ситуации внутри страны. Еще в 1994 г. была принята Государственная программа создания электронных систем контроля и управления товарным и денежным обращением на 1994-2000 гг., которая, к сожалению, не была реализована [66]. Основное ее назначение – создать электронный обмен информацией между государственными контролирующими и правоохранительными органами. На основании указанной Программы необходимо создать возможность для развития и санкционированного доступа к информации многоуровневой автоматизированной системы управления финансовыми и материальными потоками государства (учет, анализ, прогнозирование, принятие решений) и на этой основе обеспечить рациональное использование материальных и финансовых ресурсов, а также: стабильное и в полном объеме поступление средств в государственный бюджет из всех сфер народного хозяйства. Создание в Украине такой системы электронного контроля обеспечит значительный экономический эффект еще и благодаря сокращению расходов времени квалифицированных работников, будет способствовать повышению качества работы контролирующих служб [67].

Проблемы контроля в Украине возникают уже на уровне понятийной базы. В частности, понятие «финансовое управление и контроль», определенное базовыми документами ЕС, употребляется в Украине как «внутрихозяйственный

(управленческий) контроль». Категории «финансовый контроль» наиболее отвечает широкое по смыслу понятие «финансовое управление». В отечественном правовом поле существует неопределенность относительно трактовки терминов «внешний контроль» и «внутренний контроль». Согласно базовым документам Международной организации высших органов контроля государственных финансов (INTOSAI) понятие «внешний контроль» предусматривает исключительно деятельность высшего органа финансового контроля в системе государственных органов по любому контролю, являющимся внешним относительно системы органов исполнительной власти. Другие органы государственной власти относятся к системе внутреннего контроля [68].

В Конституции Украины отмечается, что Счетная палата осуществляет контроль над поступлением средств в Государственный бюджет Украины и их использованием от лица Верховной Рады Украины. Организация, полномочия и порядок деятельности Счетной палаты определяются законом [69]. Из содержания такой нормы не совсем понятно, осуществляет ли это учреждение контроль местных финансов. Соответственно особенности осуществления контроля местных финансов Счетной палатой остались без внимания ученых и недостаточно четко определены в действующем законодательстве [70]. Контрольные полномочия Счетной палаты по соблюдению бюджетного законодательства устанавливает ст. 110 Бюджетного кодекса Украины: к полномочиям Счетной палаты относится осуществление контроля над поступлением и использованием средств Государственного бюджета Украины, в том числе над образованием, обслуживанием и погашением государственного долга, эффективностью управления средствами государственного бюджета, использованием средств местных бюджетов в части трансфертов, которые предоставляются из государственного бюджета. Но в отличие от других органов финансового контроля нормы БК не устанавливают правоприменительных функций для Счетной палаты, не определяют методы контроля [71, стр. 109].

В предыдущей редакции Закона Украины «О Счетной палате» Счетная палата определялась как высший орган финансового контроля, фактически она является таким органом [72]. Новая редакция Закона (ст. 3) определяет, что Счетная палата применяет в своей деятельности основные принципы деятельности Международной организации

высших органов финансового контроля (INTOSAI), Европейской организации высших органов финансового контроля (EUROSAI) и Международные стандарты высших органов финансового контроля (ISSAI) в части, которая не противоречит Конституции и законам Украины [73]. Впрочем, положения Закона четко не прописывают, что Счетная палата должна быть Высшим органом финансового контроля в нашем государстве. Действительно, с учетом международных документов это учреждение должно иметь специфические полномочия. Согласно ст. 4 полномочия, возложенные на Счетную палату Конституцией Украины, осуществляются через проведение мероприятий государственного внешнего финансового контроля (аудита). Государственный внешний финансовый контроль (аудит) обеспечивается Счетной палатой путем осуществления финансового аудита, аудита эффективности, экспертизы, анализа и других контрольных мероприятий.

Счетная палата:

1) осуществляет финансовый аудит и аудит эффективности касательно:

– поступлений налогов, сборов, обязательных платежей и других доходов в государственный бюджет, включая администрирование контролирующими органами таких поступлений;

– осуществление расходов государственного бюджета, включая использование бюджетных средств на обеспечение деятельности Верховной Рады Украины, Президента Украины, Кабинета Министров Украины, Конституционного Суда Украины, Верховного Суда Украины, высших специализированных судов, Уполномоченного Верховной Рады Украины по правам человека, Высшего совета юстиции, Генеральной прокуратуры Украины и других органов, непосредственно определенных Конституцией Украины; использования средств бюджета государства, предоставленных местным бюджетам и фондам общеобязательного государственного социального и пенсионного страхования; осуществления тайных расходов государственного бюджета;

– управления объектами государственной собственности, имеющих финансовые последствия для государственного бюджета, включая обеспечение отчисления (уплаты) в государственный бюджет средств, полученных государством как владельцем таких

объектов, и использование средств государственного бюджета, направленных на соответствующие объекты;

– предоставления кредитов из государственного бюджета и возвращения таких средств в государственный бюджет;

– операций по государственным внутренним и внешним займам, государственным гарантиям, обслуживанию и погашению государственного и гарантированного государством долга;

– использования кредитов (займов), привлеченных государством в специальный фонд государственного бюджета от иностранных государств, банков и международных финансовых организаций, выполнения международных договоров Украины, что приводит к финансовым последствиям для государственного бюджета;

– осуществления государственных закупок за счет средств государственного бюджета;

– выполнения государственных целевых программ, инвестиционных проектов, государственного заказа, предоставление государственной помощи субъектам хозяйствования за счет средств государственного бюджета;

– управления средствами государственного бюджета центральным органом исполнительной власти, реализующей государственную политику в области казначейского обслуживания бюджетных средств;

– состояния внутреннего контроля распорядителей средств государственного бюджета;

– других операций, связанных с поступлением средств в государственный бюджет и их использованием;

– выполнения сметы доходов и расходов Национального банка Украины;

2) проводит экспертизу представленного в Верховную Раду Украины проекта закона о Государственном бюджете Украины (включая материалы, которые прилагаются к этому проекту закона) и готовит соответствующие заключения;

3) анализирует выполнение Государственного бюджета Украины и готовит соответствующие заключения, а также предложения по устранению выявленных

отклонений и нарушений;

4) анализирует годовой отчет о выполнении закона о Государственном бюджете Украины, представленный Кабинетом Министров Украины, и готовит соответствующие заключения с оценкой эффективности управления средствами государственного бюджета, а также предложения по устранению выявленных нарушений и усовершенствованию бюджетного законодательства;

5) анализирует эффективность использования субъектами хозяйствования льгот по уплате налогов, сборов, обязательных платежей в государственный бюджет, а также целесообразность функционирования льготных режимов налогообложения и их влияние на общее состояние поступлений государственного бюджета;

6) осуществляет предварительный анализ (до рассмотрения на заседаниях комитетов Верховной Рады Украины и на пленарных заседаниях Верховной Рады Украины) отчета Антимонопольного комитета Украины и отчета Фонда государственного имущества Украины в части, влияющей на исполнение государственного бюджета;

7) осуществляет по обращению органов местного самоуправления, фондов общеобязательного государственного социального и пенсионного страхования, государственных предприятий и других субъектов хозяйствования государственного сектора экономики мероприятия государственного внешнего финансового контроля (аудита) по соответствующим местным бюджетам и деятельности субъектов обращения;

8) направляет по результатам мероприятий государственного внешнего финансового контроля (аудита) обязанности для рассмотрения решения Счетной палаты;

9) анализирует реализацию предоставленных Счетной палатой рекомендаций (предложений) с целью оценки их результативности;

10) обращается к суду в случае нарушения объектами контроля полномочий членов Счетной палаты и должностных лиц аппарата Счетной палаты, в частности по устранению препятствий в реализации таких полномочий;

11) в случае выявления признаков криминального или административного

правонарушения информирует о них соответствующие правоохранительные органы;

12) осуществляет сотрудничество с высшими органами финансового контроля других государств, международными организациями, заключает с ними соглашения о сотрудничестве, проводит с органами финансового контроля других государств общие и параллельные аудиты;

13) осуществляет методическую и методологическую работу по вопросам государственного внешнего финансового контроля (аудита);

14) обеспечивает обучение и повышение квалификации для должностных лиц аппарата Счетной палаты;

15) осуществляет другие полномочия, определенные законом.

Объектами контроля Счетной палаты при выполнении полномочий, являются государственные органы, органы местного самоуправления, другие бюджетные учреждения, в том числе иностранные дипломатические учреждения Украины, субъекты хозяйствования, общественные или другие организации, фонды общеобязательного государственного социального и пенсионного страхования, Национальный банк Украины и другие финансовые учреждения.

Счетная палата по результатам осуществления мероприятий государственного внешнего финансового контроля (аудита):

1) регулярно информирует Верховную Раду Украины, Президента Украины о результатах осуществления мероприятий государственного внешнего финансового контроля (аудита), включая факты нарушений бюджетного законодательства;

2) подает Верховной Раде Украины заключения по проекту закона о Государственном бюджете Украины;

3) ежеквартально подает Верховной Раде Украины заключения о состоянии выполнения закона о Государственном бюджете Украины, а также предложения по устранению выявленных отклонений и нарушений;

4) подает Верховной Раде Украины заключения и предложения по годовому отчету о выполнении закона о Государственном бюджете Украины.

Счетная палата может предоставлять в рамках компетенции консультации Верховной Раде Украины, Президенту Украины, Кабинету Министров Украины,

министерствам, другим государственным органам и органам местного самоуправления.

В Законе Украины «О Счетной палате» отдельной статьей не выделены полномочия по контролю местных финансов или любых их составляющих, но из содержания других норм понятно, что этот государственный орган осуществляет такой контроль. Контрольные полномочия Министерства финансов Украины в бюджетном процессе устанавливаются Бюджетным кодексом Украины лишь в общем виде (ст. 111 БК), а контрольные полномочия Государственной финансовой инспекции и Государственного казначейства почти дублируются (ст. 112, 113 БК).

Полномочия по контролю над соблюдением бюджетного законодательства местных органов государственной власти определяются согласно принципам подчинения, что противоречит принципам сбалансированности и субсидиарности бюджетной системы (ст. 114, 115 БК). Принципиальное различие между командно-административной системой и системой, построенной на основе субсидиарности, заключается в противоположном подходе к формированию местных бюджетов – снизу вверх, или сверху вниз [74].

В нормативно-правовых актах, закрепляющих правовой статус органов, осуществляющих финансовый контроль, также не содержится задач по осуществлению контроля в области межбюджетных отношений. Но место, которое занимают межбюджетные отношения в системе бюджетных отношений, объемы средств, которые оборачиваются в процессе их осуществления, требуют сосредоточения внимания законодателя именно на контроле в этой сфере [75, стр. 188]. Лишь в Положении о территориальном управлении Счетной палаты, утвержденном приказом Главы Счетной палаты № 78 от 28.07.2004 г., отмечается, что одной из функций Управления является осуществление контроля над использованием межбюджетных трансфертов, предоставляемых из Государственного бюджета Украины местным бюджетам, а также проведение анализа межбюджетных отношений. Учитывая важность такой функции, в 2007 г. в каждом территориальном управлении был создан отдел по вопросам социальной политики, гуманитарной сферы и бюджетных трансфертов.

Оценивая деятельность Счетной палаты Украины как независимого высшего

органа контроля государственных финансов, Ю.Б. Слободяник отмечает, что она отвечает европейским и международным стандартам внешнего аудита (INTOSAI) [76, стр. 113]. Ряд ученых считает целесообразным наделить Счетную палату определенными функциями по координации финансового контроля, предоставить право определять основные направления государственного финансового контроля, согласовывать планы проведения контрольных мероприятий, программы общих проверок и ревизий, анализировать их результаты, обобщать и распространять опыт деятельности органов финансового контроля [77]. Другие экономисты указывают на целесообразность создания Министерства государственного контроля Украины, закрепив в Конституции Украины его место и роль в системе органов государственной власти. Третьи предлагают создать на уровне центрального органа исполнительной власти соответствующий орган со специальным статусом – Комитет по вопросам государственного контроля в сфере исполнительной власти. Именно Счетная палата Украины может быть признана координирующим органом в области финансового контроля. Это будет способствовать эффективности контрольных действий всех субъектов и касательно местных финансов.

Впервые термин «аудит» относительно государственных финансов был употреблен в Бюджетном кодексе 2001 г. Ст. 19 определяла, что на всех стадиях бюджетного процесса осуществляются финансовый контроль, аудит и оценка эффективности использования бюджетных средств.

Следующим шагом стало внедрение в 2005 г. государственного аудита субъектов хозяйствования государственного сектора экономики, который должен проводиться органами государственной контрольно-ревизионной службы с целью предупреждения финансовых нарушений, обеспечения эффективного использования бюджетных средств и государственного имущества. Действующим законодательством установлено, что государственный финансовый аудит проводят контрольно-ревизионная служба, которая подчиняется Министерству финансов Украины, и Счетная палата Украины, которая подчинена и подотчетна Верховной Раде Украины и проводит свою деятельность самостоятельно и независимо от любых других органов власти. Впервые разграничение внешнего (независимого) и внутреннего государственного аудита на

законодательном уровне состоялось лишь в 2008 г. с принятием новой редакции Концепции развития государственного внутреннего финансового контроля на период до 2015 г. [78].

На протяжении продолжительного времени основными органами государственного контроля бюджетной сферы были органы государственной контрольно-ревизионной службы во главе с ГлавКРУ. Деятельность бюджетных учреждений контролировалась путем осуществления ревизий и проверок, которые носили характер сугубо заключительного (последующего) контроля по результатам финансовой отчетности [79, стр. 32]. В настоящее время наряду с традиционными активно развиваются новые формы государственного финансового контроля: финансово-хозяйственный аудит и инспектирование [80; 81]. Вышеизложенное нуждается в системном переосмыслении направлений развития внутреннего государственного финансового контроля в Украине.

Аудит деятельности бюджетных учреждений был внедрен с 2006 г., но лишь в практику работы органов государственной контрольно-ревизионной службы. Однако данный вид аудита является внутренним и обеспечивает осуществление контроля только на микроэкономическом уровне. Это нарушает основы внешнего аудита, что указывает на непонимание законодателей или осознанное пренебрежение правовой природой государственного аудита. Ведь внешний независимый контроль нельзя подменять внутренним финансовым, который проводится контрольными структурами, находящимися в прямом подчинении правительству и, соответственно, в зависимости от него. В октябре 2008 г. одобрена новая редакция Концепции развития государственного внутреннего финансового контроля до 2017 г., которая активно обсуждалась [82, стр. 8]. Однако она не ставит вопросы внешнего финансового контроля, осуществляемого Счетной палатой согласно законодательству, государственному надзору и контролю, кроме их деятельности, связанной с использованием государственных финансов, а также функционирования их систем внутреннего контроля и аудита [83, стр. 9].

ГлавКРУ в 2009 г. была утверждена Стратегия развития государственной контрольно-ревизионной службы на период до 2015 года, которой предусмотрены

основные направления деятельности: инспектирование, централизованный внутренний аудит и гармонизация внутреннего контроля и внутреннего аудита [84]. Так, инспектирование нацелено главным образом на выявление и документирование нарушений с признаками мошенничества, что даст возможность повысить оперативность инспектирования; определение высокорисковых хозяйственных операций и заблаговременное реагирование на возможные нарушения; выявление фактов мошенничества; повышение действенности инспектирования в части полноты устранения нарушений. Однако ученые не разработали конкретных стратегий идентификации финансовых рисков государственных предприятий, которые могли бы использовать государственные контрольно-ревизионные службы [85, стр. 73].

Развитие инспектирования предусматривает также пересмотр и усовершенствование нормативно-правовых актов в части поэтапного внедрения проведения ревизий по рискам вероятности допущения фактов мошенничества. Лишь реализация этого положения обеспечит сотрудничество ГлавКРУ с Европейской комиссией борьбы с мошенничеством (OLAF) и специально уполномоченными органами в странах-членах ЕС.

В рамках проведенной в 2010 г. административной реформы Государственную контрольно-ревизионную службу реформировали в Государственную финансовую инспекцию Украины с расширением полномочий. На законодательном уровне это закреплено изменениями в ст. 113 Бюджетного кодекса Украины и Закона Украины «О государственной контрольно-ревизионной службе в Украине». В новой редакции данный Закон получил название «Об основных принципах осуществления государственного финансового контроля в Украине». Также в Украине принят Кодекс этики работника Государственной финансовой инспекции Украины и Стандарты внутреннего аудита.

Новыми полномочиями органов государственного финансового контроля, определенными в Бюджетном кодексе Украины, является контроль над: достоверностью определения потребности в бюджетных средствах при составлении плановых бюджетных показателей; паспортами бюджетных программ и отчетов об их выполнении (в случае применения программно-целевого метода в бюджетном

процессе); состоянием внутреннего контроля и внутреннего аудита у распорядителей бюджетных средств.

Новым в законодательстве по расширению прав Государственной финансовой инспекции являются:

– включение в подконтрольные учреждения фондов общеобязательного государственного социального страхования, а также предприятий, учреждений и организаций, которые получают или получали в проверяемом периоде средства из них;

– контроль над соблюдением законодательства на всех стадиях бюджетного процесса относительно государственного и местных бюджетов;

– получение от государственных органов и органов местного самоуправления, предприятий, учреждений, организаций всех форм собственности, других юридических лиц и их должностных лиц, физических лиц – предпринимателей информации, документов и материалов, необходимых для выполнения положенных на нее задач;

– проведение на предприятиях, в учреждениях и организациях встречных сверок с целью документального и фактического подтверждения вида, объема и качества операций и расчетов для выяснения их реальности и полноты отображения в учете контролируемых предприятия, учреждения и организации.

Согласно Концепции развития государственного внутреннего финансового контроля до 2017 г. (Концепция) на Госфининспекцию Украины возложена ответственность за реформирование системы государственного внутреннего финансового контроля. В ее структуре создан Департамент гармонизации государственного внутреннего финансового контроля, который обеспечивает методологическую поддержку государственного внутреннего финансового контроля, осуществляет оценку качества внутреннего аудита, организовывает и проводит учебные мероприятия, в том числе при поддержке международных экспертов. После 2017 г. функцию гармонизации планируется передать Министерству финансов Украины.

Следует отметить, что между Законом Украины «Об основных предпосылках осуществления государственного финансового контроля в Украине» (Закон) и упомянутой Концепцией есть определенные несогласования. В Законе термин

«внутренний» к системе государственного финансового контроля не применяется. Под государственным финансовым контролем понимается деятельность органа государственного финансового контроля в формах государственного финансового аудита, проверки государственных закупок и инспектирования. В Концепции государственный внутренний финансовый контроль определен как совокупность контрольно-аналитических мероприятий, направленных на обеспечение надлежащего (законного, экономического, эффективного, результативного и прозрачного) управления государственными финансами, реализуемых в рамках внутреннего контроля, внутреннего аудита, инспектирования. Базовым принципом государственного внутреннего финансового контроля, изложенным в Концепции, является четкое разграничение внутреннего контроля и внутреннего аудита, а в Законе внутренний контроль определен лишь как объект государственного финансового аудита.

Субъектами государственного финансового контроля являются Государственная финансовая инспекция Украины и органы государственного и коммунального секторов, к которым относятся: министерства, другие центральные и местные органы исполнительной власти, органы местного самоуправления, другие распорядители бюджетных средств; государственные и коммунальные предприятия, учреждения и организации; акционерные, холдинговые компании, другие субъекты хозяйствования, в уставном капитале которых доля государственной или коммунальной собственности превышает 50% или представляет величину, обеспечивающую государству или органам местного самоуправления право решающего влияния на хозяйственную деятельность этих субъектов; государственные целевые фонды; другие предприятия, учреждения и организации, которые получают бюджетные средства, кредиты, привлеченные государством или под государственные гарантии, или международную техническую помощь, используют средства, оставшиеся в их распоряжении, в случае предоставления им налоговых льгот, государственное или коммунальное имущество.

Внутренний контроль – это управленческий контроль, который помогает руководству в управлении и выполнении задач на постоянной основе и основывается на ответственности руководителя за управление и развитие государственного и

коммунального органов в целом. К основным функциям руководителей относятся: планирование и организация деятельности, создание адекватной структуры внутреннего контроля, надзор за реализацией внутреннего контроля и управление рисками; обеспечение соблюдения принципов законности, экономичности, эффективности, результативности и прозрачности управленческих решений; заключение о своих действиях и результатах деятельности возглавляемого органа, в том числе о функционировании внутреннего контроля. Руководитель отвечает за все действия и процессы в органе, в том числе за внутренний контроль, который не ограничивается лишь финансовыми аспектами деятельности органа.

Внутренний контроль рассматривается как отдельная система государственных органов, поскольку основывается на надлежащем выполнении обязанностей их руководителей. Внутренний аудит может проводиться централизовано – органами Государственной финансовой инспекции и децентрализовано – уполномоченным самостоятельным подразделением, подчиненным непосредственно руководству органа государственного или коммунального секторов, но функционально независимым от него в самом органе или в пределах его системы управления.

В Законе и Концепции изложены разные теоретико-методические подходы к трактовке внутреннего аудита. В Концепции внутренний аудит определяется как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий – обеспечение уверенности в пределах разумного в достижении органами государственного и коммунального секторов цели и функционировании системы управления способом, максимально снижающим риск мошенничества, расточительства, допущения ошибок или нерентабельности. Итак, внутренний аудит в данном определении можно трактовать как системно-ориентированный, поскольку он должен определять, каким образом осуществляется внутренний контроль. В Законе государственный финансовый аудит трактуется как разновидность государственного финансового контроля и заключается в проверке и анализе органом государственного финансового контроля фактического состояния дел по законному и эффективному использованию государственных или коммунальных средств и имущества, других активов государства, правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой отчетности,

функционирования системы внутреннего контроля. Такое определение отвечает подтверждающей концепции аудита.

Вопреки некоторым отличиям в определениях, и в Законе, и в Концепции сущность инспектирования сводится к осуществлению ревизий и проверок, которые должны обеспечивать выявление фактов нарушения законодательства, установление виновных должностных и материально ответственных лиц в их допущении. Инспектирование может осуществляться централизовано (Государственной финансовой инспекцией) и децентрализовано (в структурных подразделениях органов государственного и коммунального секторов).

По результатам внутреннего аудита руководству органов государственного и коммунального секторов предоставляются рекомендации и консультации. Отличием инспектирования является карательная направленность – по его результатам руководство привлекается к ответственности и происходит возмещение убытков.

Тем не менее, проведение инспектирования как последующей формы контроля во многих случаях делает невозможным устранение финансовых нарушений и их последствий. Законодательство Украины нуждается в усовершенствовании на предмет обеспечения надлежащего возмещения утраченных государственных финансов и надлежащей ответственности должностных лиц за нарушение финансовой дисциплины, сроков хранения или уничтожение финансовых документов, противодействие контрольным действиям и т.п.

В Законе, в отличие от Концепции, предусмотрена такая форма контроля, как проверка государственных закупок. Она заключается в документальном и фактическом анализе соблюдения подконтрольными учреждениями законодательства о государственных закупках и проводится органом государственного финансового контроля на всех стадиях государственных закупок. Контроль над соблюдением законодательства по закупкам осуществляется как в порядке проведения проверки государственных закупок, так и во время государственного финансового аудита и инспектирования. Концептуальные основы развития ВГФК (внутреннего государственного финансового контроля) в Украине формализованы на рис. 2.1.

Рис. 2.1. Формализация концептуальных основ развития ВГФК в Украине

Основу концепции составляет изменение приоритетов – переход от инспектирования с применением санкций за допущенные правонарушения к внутреннему контролю, направленному на предотвращение правонарушений, и предоставление внутренними аудиторами независимых и объективных рекомендаций по повышению эффективности управления государственными финансами [86].

Реализация концепции нуждается в создании служб внутреннего аудита органами государственного и коммунального секторов, в частности министерствами, другими центральными и местными органами исполнительной власти, органами местного самоуправления, другими распорядителями бюджетных средств. Функции органа централизованного внутреннего аудита будут определяться с учетом состояния развития служб внутреннего аудита в органах государственного и коммунального секторов.

2.2. Концептуальная модель механизма взаимодействия властных и предпринимательских структур

В условиях сложной политической и экономической ситуации необходимо активизировать отношения государства и предпринимательских структур для решения совместных проблем. Эффективное управление частным капиталом, создание широкой сети бизнес структур приводит к расширение влияния частного сектора на мировую экономику. Однако в условиях глобализации необходимо на государственном уровне координировать и концентрировать финансовые, трудовые и интеллектуальные возможности бизнеса с целью создания социально значимых объектов культуры, инфраструктуры, а также повышения уровня жизни населения. Поэтому для развития социальных проектов государства и стабилизации рыночной экономики на передний план выступает партнерство властных и предпринимательских структур на взаимовыгодных условиях.

Развитие гражданского общества, совершенствование демократических основ,

усиление социализации бизнеса в рыночной экономике приводит к необходимости реформирования взаимодействия властных и предпринимательских структур, что усилило актуальность научной проработки данного вопроса. Широкий круг сфер взаимодействия власти и бизнеса требует выделения границ исследования – решение вопроса будет рассматриваться в рамках совместного участия в реализации бюджетных целевых программ.

Проблемам взаимодействия властных и предпринимательских структур уделяли внимание многие ученые, среди которых: Жеребцова Л. А. [87], Махортов Е. А., Семченков А.С. [88], Варнавский В.Г. [89], Геррард М.Б. [90], Дембицкий С. Г. [91], Приходько С.Э. [92], Байков А.А., Сушенцов А.А. [93], Шарингер Л.А. [94], Владыкин А. А. [95], Гриценко Л. Л. [96], Трухачев В. В. [97].

Вопросы реализации и контроля бюджетных программ интересовали как теоретиков, так и практиков: Райзберг Б.А. [98], Лукьяненко З. Б., Югова Н. В. [99], Демьянишин В. Г. [100], Геец В. М. [101], Ефименко Т. И. [102], Сухарева Л. А., Федченко Т. В. [103] и другие.

Однако, несмотря на повышенный интерес к взаимодействию властных и предпринимательских структур, а также реализации бюджетных программ, на методологическом уровне остаются спорными ряд вопросов о механизме такого взаимодействия, особенно между бизнес-исполнителями программ и контролирующими органами.

Проведенный анализ практики взаимодействия государства и бизнеса Украины [104] имеет ряд недостатков и негативных тенденций:

- неблагоприятный бизнес-климат приводит к увеличению количества субъектов предпринимательства, которые практически не действуют, но через усложненность процедур отмены предпринимательской деятельности они остаются в Реестре;

- количество объектов инфраструктуры поддержки предпринимательства в последние годы уменьшается, а их деятельность не удовлетворяет потребности предпринимателей. Недостаточным является развитие бизнес-инкубаторов, которые крайне необходимы для предоставления предпринимателям комплекса доступных услуг: ресурсных, офисных, информационно-консультативных;

- отсутствие определенных городской властью приоритетных сфер развития предпринимательской деятельности;

- низкая степень привлечения городскими властями средств и / или получения технической помощи международных организаций, фондов, грантовых учреждений для стимулирования развития приоритетных для городов сфер ведения предпринимательской деятельности;

- нехватка внутренних финансовых ресурсов для развития бизнеса и затрудненный доступ к внешним источникам финансирования, высокая стоимость кредитных ресурсов, неосведомленность субъектов малого и среднего предпринимательства в вопросах привлечения альтернативных методов финансирования, прежде всего получение грантов и / или финансовых ассигнований от международных организаций или фондов;

- незавершенность реформирования разрешительной системы в сфере хозяйственной деятельности, сложность разрешительных процедур, недостаточный уровень ответственности должностных лиц разрешительных органов;

- отсутствие действенной системы использования научно-технического потенциала и взаимодействия крупного и малого и среднего бизнеса;

- слабая коммуникация местных органов власти и предпринимателей по решению насущных проблем предпринимательской деятельности;

- ограниченность информационного обеспечения предпринимательской деятельности, в частности ресурсной базы городов, которая может быть использована для развития малого и среднего предпринимательства, рыночной конъюнктуры и др.;

- недостаточность навыков современного административного менеджмента в государственных служащих, неэффективность имеющихся программ повышения их квалификации в сфере регулирования и поддержки развития предпринимательства, в том числе связанных с подписанием Украиной договора об ассоциации с ЕС;

- недостаточная поддержка предпринимательских инициатив социально уязвимых слоев населения (безработных, женщин, молодежи, инвалидов) [104].

Выделенные проблемы взаимодействия органов власти и представителей предпринимательства подтверждают практическую значимость исследований в данном

направлении. Сформированное в развитых странах мира взаимодействие между органами государственной власти и бизнесом рассматривается как необходимое условие развития эффективной рыночной экономики, и в ходе процесса своей институционализации носит характер партнерства государства и частных предпринимателей (Public-Private Partnership – PPP), получив название государственно-частного партнерства (сокр. – ГЧП) [88].

Подведя итог, лексическому[1], синтаксическому[2] и семантическому[3] значению понятий «взаимодействие властных и предпринимательских структур» и «государственно-частное партнерство», можно сделать вывод об их синонимичности, но не тождественности. Проведем обоснование данного заключения.

По состоянию на 2015 год не существует единого юридического определения термина «государство», всецело признанного наукой и всеми странами мира. Понятие «государство» обозначает политическую систему власти, установленную на определённой территории, особого рода организацию [108]. В. В. Лазаревым предлагается следующее определение государства — это «особая организация политической власти общества, располагающая специальным аппаратом принуждения, выражающая волю и интересы господствующего класса или всего народа»[109].

В тоже время «власть — это возможность и способность навязать свою волю, воздействовать на деятельность и поведение других людей, даже вопреки их сопротивлению… Специфической разновидностью является политическая власть — способность определённой социальной группы или класса осуществлять свою волю, оказывать воздействие на деятельность других социальных групп или классов. В отличие от иных видов власти (семейной, общественной и др.), политическая власть

---

[1] Лексическое значение – 1) устанавливаемая мышлением соотнесенность между звуковым комплексом и предметом или явлением действительности, которые обозначены этим комплексом звуков; 2) номинативное (прямое) значение слова, непосредственно связанное с отражением в сознании предметов, явлений, отношений объективной действительности [105].

[2] Синтаксически обусловленное значение слова – 1) лексическое значение, приобретаемое словом только в определенной синтаксической функции; 2) значение, выражающее характер связей между элементами высказывания [105]. Синтаксис словосочетаний устанавливает синтаксические свойства отдельных слов как частей речи, то есть правила их сочетаемости с другими словами [106].

[3] Семантика – 1) всё содержание, информация, передаваемые языком или какой-либо его единицей (словом, грамматической формой слова, словосочетанием, предложением); 2) семантика естественного языка закрепляет результаты отражения и познания объективного мира, достигнутые в общественной практике людей [107].

оказывает своё влияние на большие группы людей, использует в этих целях специально созданный аппарат и специфические средства. Наиболее сильным элементом политической власти является государство и система государственных органов, реализующих государственную власть [110].

Идеографический словарь русского языка дает определение государству как властной структуре: «государство – властная структура для упорядочения общественных отношений; политическое устройство, обладающее властью по управлению обществом; … специальный аппарат, который управляет социальными процессами на определенной территории; специальный аппарат регулирования интересов всего общества; центральный институт власти, имеющий аппарат подавления и управления, веления которого имеют обязательную силу для населения всей страны; основной институт политической системы общества» [111].

То есть, в рамках нашего исследования властные структуры отождествляются с различного рода организациями и учреждениями, которые представляют/ реализуют государственную власть.

Перейдем к следующему понятию – «предпринимательская структура». Ученый-экономист Ткачева Л. Е. дает следующее определение, с которым можно согласиться: «предпринимательские структуры – это самостоятельно функционирующие экономические единицы, деятельность которых подчиняется законам предпринимательства и заключается в постоянном поиске оптимальной формы соответствия рыночным требованиям в конкретный момент развития рынка» [112, стр. 98]. Основной структурной единицей, субъектом бизнес-деятельности, является фирма (предприятие). В современных условиях каждое предприятие, чтобы выжить, должно заниматься предпринимательской деятельностью: и производственным, и коммерческим, и финансовым предпринимательством. Предприятия наделены правом юридического лица, имеют своё наименование и зарегистрированы в уполномоченных государственных органах… [110]. По форме собственности различают предприятия, находящиеся в: государственной собственности; муниципальной собственности; частной собственности; собственности общественных организаций; иной форме

собственности (смешанная собственность, собственность иностранных лиц, лиц без гражданства) [113; 114, стр. 25].

Исходя из приведенных утверждений, считаем некорректным уравнивать определения «предпринимательский» и «частный», так как первое понятие касается «вида человеческой деятельности в рамках товарного производства и рыночного товарообмена…» [110], а второе – формы собственности предприятия. Однако использование сложенной конструкции определения «государственно-частное» по отношение к существительному «партнерство» может быть приемлемым, потому что характеризует отношения между двумя формами собственности. В тоже время употребление с глаголом «взаимодействие» определений «властные» и «предпринимательские» по отношению к существительному «структуры» тоже является допустимым, если считать, что первое определение касается государственных органов власти, а второе – предприятий любой формы собственности, которые вступают в отношения друг с другом на определенных условиях.

В законодательстве и практике Украины [104, 115], Российской Федерации [116, 117, 118] и мирового сообщества [119, 90, 120] наиболее распространенным является конструкция «государственно-частное партнерство», но при раскрытии данного сложенного понятия специалистами разных стран употребляются термины «власть» и «предприятия». Считаем, что конструкция «взаимоотношения властных и предпринимательских структур» является шире, чем словосочетание «государственно-частное партнерство», поэтому в нашем исследовании будет уделено внимание построению концептуальной модели именно механизма взаимоотношения властных и предпринимательских структур.

Существуют различные подходы к трактовке взаимодействия властных и предпринимательских структур (сокр. – ВВПС) или так называемого государственно-частного партнерства (ГЧП). Согласно одному из них, экономическому, государственно-частное партнерство сравнивают с косвенной приватизацией [119], при этом происходит перераспределении полномочий между государством и бизнесом в стратегических отраслях, которые не могут быть приватизированы, но для которых у государства отсутствуют средства на развитие (жилищно-коммунальное хозяйство,

социальная сфера, транспорт, благоустройство населенных пунктов, объекты культурного наследия и др.) [88, 119]. Государственно-частное партнерство также определяется как особая, но вполне полноценная замена приватизационных программ, позволяющая реализовать потенциал частнопредпринимательской инициативы, с одной стороны, и сохранить контрольные функции государства в социально значимых секторах экономики, с другой [89].

Согласно второму подходу, связанному с государственной политикой и управлением, государственно-частное партнерства находится на границе отношений государства и бизнеса, не являясь ни институтом приватизации, ни институтом национализации, а лишь формой оптимизации исполнения государством своих обязанностей перед обществом, т.е. бесперебойного предоставления населению публичных благ [90, 88].

В современном понимании партнерство государства и бизнеса представляет институциональный и организационный альянс между государством и частными компаниями, банками, международными финансовыми организациями и другими институтами в целях реализации общественно значимых проектов [117].

Существуют такие формы ГЧП: взаимодействие на основе контракта; договор аренды (лизинг); соглашения о разделе продукции (СРП), инвестиционный контракт, концессионные соглашения; акционирование, долевое участие частного капитала в государственных предприятиях (совместные предприятия) [88].

Большой опыт в реализации проектов с применением механизмов ГЧП позволяет выделить с присущим каждой из них специфичным соотношением форм организации, финансирования и кооперации базовые модели партнерства: модель оператора, модель кооперации, модель концессии, модель договорная, модель лизинга. Модель оператора получила широкое распространение в переработке отходов. Она характеризуется четким разделением ответственности между частным партнером и государством при сохранении контролирующих функций за государством. Модель кооперации используется там, где конкретные услуги недостаточно четко выделены и определены, а потому их сложно сделать отдельными объектами налогообложения и амортизационных отчислений. В таком случае партнерство реализуется через

совместную проектную компанию государства и частного инвестора. Модель концессии действует в отраслях с длительным сроком реализации проектов, а также с тех случаях, когда передача прав собственности от государства частному партнеру исключается по политическим или правовым причинам. Договорная модель используется в энергетике, в которой инвестиции в первую очередь направлены на снижение текущих издержек. При этом экономия, полученная от снижения текущих издержек, нередко превышает собственно инвестиционные затраты. Модель лизинга является наиболее подходящей для сооружения общественных зданий. В мире накоплен весьма представительный опыт лизинговых форм партнерства органов местного самоуправления с частным бизнесом [94]. Выделенные типы ГЧП являются идеальными и удобны лишь для теоретического осмысления, т.к. на практике партнерства используют формы, соединяющие в себе несколько моделей [88].

В РФ одним из первых направлений взаимодействия государства и бизнеса на практике стало внедрение инновационных технологий. Создание системы государственной поддержки коммерциализации результатов интеллектуальной деятельности было продумано еще в 2005 году, согласно документу «Основные направления политики Российской Федерации в области развития инновационной системы на период до 2010 года» [121]. При этом достигалось совершенствование механизмов взаимодействия участников инновационной деятельности, в первую очередь, между научными организациями, высшими учебными заведениями и промышленными предприятиями в целях продвижения новых знаний и технологий в производство [121, ст. 15].

В то же время в законодательстве России понятие ГЧП впервые появилось в Законе Санкт-Петербурга от 25.12.2006 № 627-100 «Об участии Санкт-Петербурга в государственно-частных партнёрствах». К настоящему времени подобные законы приняты в 69 субъектах РФ, однако большая их часть является декларативными документами. Помимо региональных актов, регламентируют сферу ГЧП также Федеральный закон от 21.07.2005 г. № 115-ФЗ «О концессионных соглашениях» и Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд". В

какой-то степени регулирует ГЧП и Федеральный закон РФ от 22.07.2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в РФ» (предоставление бизнесу льгот на определенной территории – тоже вариант ГЧП в широком смысле). Тем не менее, все эти нормативно-правовые акты покрывают далеко не все возможные формы ГЧП [122].

На 2012 год в российском праве были предусмотрены следующие 3 формы (типы контрактов) ГЧП: Контракт на управление и арендные договоры; Контракт на эксплуатацию и обслуживание; Концессия [122]. Основные типы взаимодействия государства и бизнеса систематизированы в Приложении В. Из выше обозначенных типов ГЧП в Российском законодательстве закреплены лишь три (ВОТ, ВТО, ВОО). Тем не менее, ГЧП в России работает и без проработанной законодательной базы: на начало 2013 года в России было запущено и реализовано порядка 300 таких проектов. С 1 января 2016 г. вступает в силу Федеральный закон от 13 июля 2015 г. N 224-ФЗ "О государственно-частном партнёрстве, муниципально-частном партнёрстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" [122].

Решением совета глав правительств СНГ "О межгосударственной программе сотрудничества государств-участников СНГ на период до 2020 года" в качестве приложения 4 утвержден "Словарь терминов (глоссарий) необходимых для работы с программой", в котором приводится полная расшифровка применяемых в рамках ГЧП терминов, в том числе 18 типов концессионных соглашений [122].

В Украине взаимодействие властных и предпринимательских структур получило официальное закрепление в Законе Украины «О государственно-частном партнерстве» от 01.07.2010 года [115]. Государственно-частное партнерство в данном законе трактуется как сотрудничество между государством Украина, Автономной Республикой Крым, территориальными общинами в лице соответствующих государственных органов и органов местного самоуправления (государственными партнерами) и юридическими лицами, кроме государственных и коммунальных предприятий, или физическими лицами - предпринимателями (частными партнерами), что осуществляется на основе договора в соответствии с законодательством. На стороне частного партнера в договоре могут выступать несколько лиц, которые определяются Кабинетом Министров Украины.

Такие лица несут солидарную ответственность по обязательствам, предусмотренным договором, заключаемым в рамках государственно-частного партнерства [115, ст. 1]. Цель данного партнерства состоит в повышении конкурентоспособности и вовлечения инвестиций в экономику Украины.

В соответствии с постановлением Кабинета Министров Украины № 459 от 20.08.2014 [123], Министерство экономического развития и торговли Украины выполняет свою функцию специально уполномоченного органа по вопросам государственно-частного партнерства и является главным органом в системе центральных органов исполнительной власти.

Кроме государственной структуры, на территории Украины действует Организация под названием «Платформа развития государственно-частного партнерства в Украине» и привлекает специалистов и финансовую помощь проектам в сфере публично-частного партнерства. Учреждение «Украинский центр содействия развитию публично-частного партнерства» является непредпринимательской организацией, основанной Национальной Академии наук Украины 27 апреля 2010 р. Параллельно компания-нерезидент FHI 360 при финансовой поддержке Агентства США по международному развитию (USAID) внедряет Программу, которая объединяет правительство Украины и общественных лидеров для создания среды ГЧП с целью улучшения инфраструктуры и качества общественных услуг. Указанная Программа развития государственно-частного партнерства работает в тесном контакте с муниципальными органами власти и Министерством экономического развития и торговли Украины [124].

Государственная поддержка государственно-частного партнерства осуществляется путем финансирования за счет средств государственного или местных бюджетов и других источников в соответствии с общегосударственными и местными программами [115, ст. 18].

Программно-целевой метод как способ решения крупных и сложных социально-экономических проблем получил широкое распространение в развитых странах, при этом суть его заключается в выработке и принятии органами управления (с привлечением участников, исполнителей) системы взаимоувязанных программных

мер, направленных на достижение целей, связанных с устранением, подавлением, смягчением возникшей проблемы [99, стр.72]. Формулу программно-целевого метода можно представить в виде логической цепочки «цели – пути – средства – организация исполнения» [98]. Программно-целевой метод используется в планировании и управлении экономическими объектами, процессами, отношениями на межгосударственном, государственном, региональном, отраслевом уровнях. В значительной степени он представлен и в плановом управлении на уровне хозяйствующих субъектов: корпораций, компаний, предприятий [99, стр. 73].

Согласно международной методологии и практике зарубежных стран система планирования бюджета на основе программ – это система принятия решений относительно разработки, анализа, внедрения программ и распределения ресурсов, которая включает формирование программ и составление бюджета. Бюджетная программа – это систематизированный перечень мероприятий, направленных на достижения единой цели и задачи, выполнение которых предлагает и осуществляет распорядитель бюджетных средств в соответствии с возложенными на него функциями [125]. Бюджетный кодекс Украины во 2 статье по основным понятиям очень скупо определяет сущность указанного термина: «бюджетная программа – совокупность мероприятий, направленных на достижение единой цели, задач и ожидаемого результата, определение и реализацию которых осуществляет распорядитель бюджетных средств соответственно положенных на него функций…» [126].

Целевая программа[4] (entitlement program) – американский термин, обозначающий программу государственных расходов, получатели средств по которой имеют законодательно закрепленное право на соответствующие выплаты [128]. Особенностью программно-целевого планирование бюджетных расходов является задействование организационно-экономических механизмов управления реализацией намеченных мер и эффективного контроля за их исполнением и обеспечением со

[4] Целевая комплексная программа (ЦКП) [goal-related program] — ключевое понятие программно-целевых методов планирования и управления, комплекс мероприятий, направленных на достижение заданных конечных результатов и решение конкретных научно-технических, экономических, социальных проблем. Обычно представляет собой директивный и адресный документ, увязывающий действия разных организаций и лиц-соисполнителей, независимо от их ведомственной подчиненности, по срокам выполнения этапов работ и выделяемым ресурсам [127]

стороны органов управления [99, с.72-73].

Полномасштабное внедрение программно-целевого принципа организации деятельности органов исполнительной власти и, соответственно, программных бюджетов на всех уровнях управления началось с 2012 г. и было связано с озвученным в июне 2011 г. Бюджетным посланием Президента РФ Федеральному Собранию РФ, в соответствии с которым были утверждены основные государственные программы. Говоря о государственном программировании (или, иными словами, программно-целевом планировании), отметим, что оно представляет применение программно-целевого метода планирования в государственном управлении экономикой в виде разработки и практической реализации, периодически дополняемой и изменяемой совокупности целевых экономических программ, формируемых в соответствии с возникающими или обостряющимися социально-экономическими проблемами народно-хозяйственного масштаба и значения, решение которых требует концентрации или привлечения ресурсов [99, стр.73].

В Украине еще в 2002 году была принята Концепция применения программно-целевого метода в бюджетном процессе [129]. Целью внедрения программно-целевого метода в бюджетном процессе является установление непосредственной связи между выделением бюджетных средств и результатами их использования. Внедрение программно-целевого метода в бюджетном процессе, кроме прочего, направлено на: обеспечение прозрачности бюджетного процесса; повышения уровня контроля за результатами выполнения бюджетных программ; проведение анализа причин неэффективного их выполнения [129].

Распределение бюджетных средств определяется Законом Украины «О Государственном бюджете Украины» на конкретный год [130]. Далее каждый Главный распорядитель бюджетных средств составляет Паспорта бюджетных программ с детализацией всех условий выполнения бюджетной сметы. Проанализировав паспорта 19 бюджетных программ Министерства социальной политики Украины на 2015 год [131], утвержденных в основном в феврале 2015 года, можно выделить следующие аспекты их выполнения:

- ответственным исполнителем определен Аппарат Министерства социальной

политики Украины;

- указывается наименование бюджетной программы и код функциональной классификации расходов и кредитования бюджета;
- определяется объем бюджетных назначений/ ассигнований с разделением суммы по общему и специальному фонду;
- конкретизируется нормативная база, которая является основанием для бюджетного распределения; озвучивается цель и задачи бюджетной программы;
- раскрываются направления использования бюджетных средств;
- перечисляются государственные целевые программы, которые выполняются в ходе бюджетной программы (например: «Государственная целевая социальная программа преодоления и предупреждения бедности на период до 2015 года» реализуется в рамках бюджетной программы 2015 года под названием «Повышение квалификации работников органов социальной защиты и социальная адаптация военнослужащих, уволенных в запас или в отставку»). Только 4 бюджетные программы из 19 по Министерству социальной политики на 2015 год выполняются в рамках государственных целевых программ. Кроме программы преодоления и предупреждения бедности, данный распорядитель бюджетных средств участвует в выполнении Государственной целевой программы «Национальный план действий по реализации Конвенции по правам инвалидов» на период до 2020 года;
- результативные показатели бюджетной программы сгруппированы следующим образом: показатели затрат, продукта, эффективности и качества. Данные показатели могут выступать критериями (индикаторами) для проведения контрольных мероприятий и анализа эффективности выполнения бюджетных программ.

Формами ГЧП в политической сфере являются: консультации представителей власти и бизнеса в рамках ассоциаций предпринимателей; независимая экспертиза проектов нормативно-правовых актов органов исполнительной власти разных уровней в области экономики и других сферах; подготовка и внесение предложений по реализации тех или иных направлений государственной политики, защите внутреннего рынка, государственной поддержке экспортеров; информационное обеспечение взаимодействия власти и ассоциаций, объединений предпринимателей, отраслевых

союзов товаропроизводителей [88].

Запуск в Российской Федерации проекта "Национальной ассоциации специалистов по взаимодействию с органами государственной власти (GR-Ассоциации)" [132] в апреле 2014 года позволило объединить идеи и опыт профессионалов предпринимательских структур для решения насущных проблем в экономике РФ. Основными целями GR-Ассоциации являются: содействие ее членам в осуществлении деятельности, направленной на выстраивание долгосрочной, комфортной, предсказуемой системы отношений бизнеса с органами государственной власти РФ; участие членов Ассоциации в проектах в сфере государственно-частного партнерства, нормотворчества, государственных закупок и инвестиций; развитие рынка услуг по взаимодействию общества и государства; формирование деятельности в этой сфере как общественного института и профессии [132].

В современном демократическом обществе существует множество различных добровольных объединений людей (групп интересов, в том числе и предпринимательских), стремящихся довести свои требования до властных структур. Одни из них используют экономические рычаги, другие действуют менее заметно — в коридорах власти. Наиболее распространённой формой воздействия этих организованных (групп интересов) на органы власти является лоббирование [133].

Данный вопрос затронут в нашем исследовании эпизодично, но имеет особое значение во взаимоотношениях властных и предпринимательских структур, так как оказывает большое влияние на финансирование и принятие соответствующих бюджетных программ.

Лоббизм[5] (то же что и «лоббирование») — институт политической системы, представляющий собой процесс по продвижению интересов частных лиц, корпоративных структур (а также представляющих их профессиональных лоббистских фирм и общественных организаций) в органах государственной власти, с целью добиться принятия выгодного для них политического решения [134]. Сформировать

[5] Лоббизм (англ. lobbyism, от англ. lobby — кулуары) — давление на парламентариев путём личного письменного обращения либо другим способом (организации массовых петиций, потока писем, публикаций, подкупом) со стороны каких-либо групп или частных лиц, цель которого — добиться принятия или отклонения законопроекта. Специфический институт политической системы, механизм влияния частных и общественных организаций на процесс принятия решений органами государственной власти по вопросам внутренней и внешней политики [133]

лобби – значит организовать устойчивое институциональное воздействие (лоббистскую кампанию) на власть посредством консолидации лоббистов для достижения конкретных политических результатов [134]. Лоббизм существовал ещё в советские времена, правда, в весьма своеобразных административных формах. Процесс фрагментации государственной власти на рубеже 80-90-х годов стимулировал подлинный «взрыв» лоббистской деятельности [92]. В этой связи были предприняты попытки установить правовое регулирование в данной сфере: всего со времени созыва первой Государственной Думы нового образца было внесено пять законопроектов о лоббизме, причем самый первый законопроект «О регулировании лоббистской деятельности в РФ» появился ещё в 1992 году [93]. Однако до сих пор не установлено однозначности в законодательстве на основе единого закона.

Сегодня лоббизм делится на формальный (законодательно регулируется и разведён, таким образом, с коррупцией) и неформальный. Лоббизм обратно связан с развитием партийной системы и корпоративизма. Законный – петиции, письма, публикации и незаконный – подкуп, давление [133].

В качестве действующих лоббистских структур можно рассматривать Торгово-промышленную палату, Российский топливный союз, Ассоциацию нефтепереработчиков и нефтехимиков, Энергетический клуб России, Ассоциацию операторов сетей GSM, Союз независимых производителей газа, Ассоциацию производителей табачной продукции, Ассоциацию российских банков, Всероссийский союз страховщиков, Национальную ассоциацию участников фондового рынка, Российскую ассоциацию организаций и предприятий целлюлозно-бумажной промышленности, Российскую ассоциацию развития игорного бизнеса, Российский союз автостраховщиков, Российский союз промышленников и предпринимателей, Деловой союз Евразии, Российское газовое общество, Союз лесопромышленников и лесоэкспортеров России, Союз производителей алкогольной продукции, Союз производителей нефтегазового оборудования, Союз экспортеров металлопродукции России. Данные объединения отстаивают интересы входящих в них компаний. Их основные усилия сосредоточены на желании институционализировать себя в системе принятия государственных решений. Представляя интересы бизнеса, они не стремятся к

политической ответственности, но заинтересованы в формулировании данных интересов на общенациональном уровне, чтобы оказать влияние на процесс принятия решений [91].

Минэкономики РФ подвело итоги развития государственно-частного партнерства (ГЧП) в 2014 году. ГЧП в России развивается — число проектов выросло более чем впятеро, до 435 в 2014 году. В ведомстве констатируют, что основным препятствием для партнерства государства и бизнеса остаются бюрократические проволочки,— и предлагают механизм ускорения заключения концессионных соглашений в разы. Идея в том, чтобы позволить бизнесу самому предлагать государству объекты будущих концессий и заключать соглашения без конкурса при отсутствии конкурентов. Число соглашений ГЧП на разных стадиях реализации увеличилось более чем впятеро — с 78 в 2013 году до 435 в 2014 году. Большая часть соглашений реализуется в коммунальной (180), энергетической (149) и социальной (65) сферах. Объем инвестиций составит более 142 млрд. руб. [118].

Среди главных проблем развития ГЧП в Минэкономики называют низкое качество проектов и некомпетентность региональных и муниципальных чиновников. Так, каждый пятый конкурс признан несостоявшимся, а по данным Центра развития ГЧП, конкурсная документация, размещенная на сайте torgi.gov.ru, больше чем в 50% случаях не соответствует закону о концессиях. У участников рынка есть претензии к процедуре заключения соглашений по новым правилам, главная из которых — отсутствие методики оценки бюджетной эффектности. В Центре развития ГЧП отмечают, что необходима публикация всех инициатив в открытых источниках для осуществления общественного контроля. Среди нерешенных вопросов остаются необходимость компенсации расходов инициатора на подготовку проекта, оформление обеспечения обязательств по заключению соглашения, введение требований к квалификации, профессиональным и деловым качествам участников [118].

Проанализировав законодательные основы и практику внедрения государственно-частных отношений, представляем концептуальную модель механизма взаимодействия властных и предпринимательских структур (рис. 2.2), которая иллюстрирует систему субъектов и объектов в процессе принятия, выполнения, контроля и оценки результатов бюджетной целевой программы.

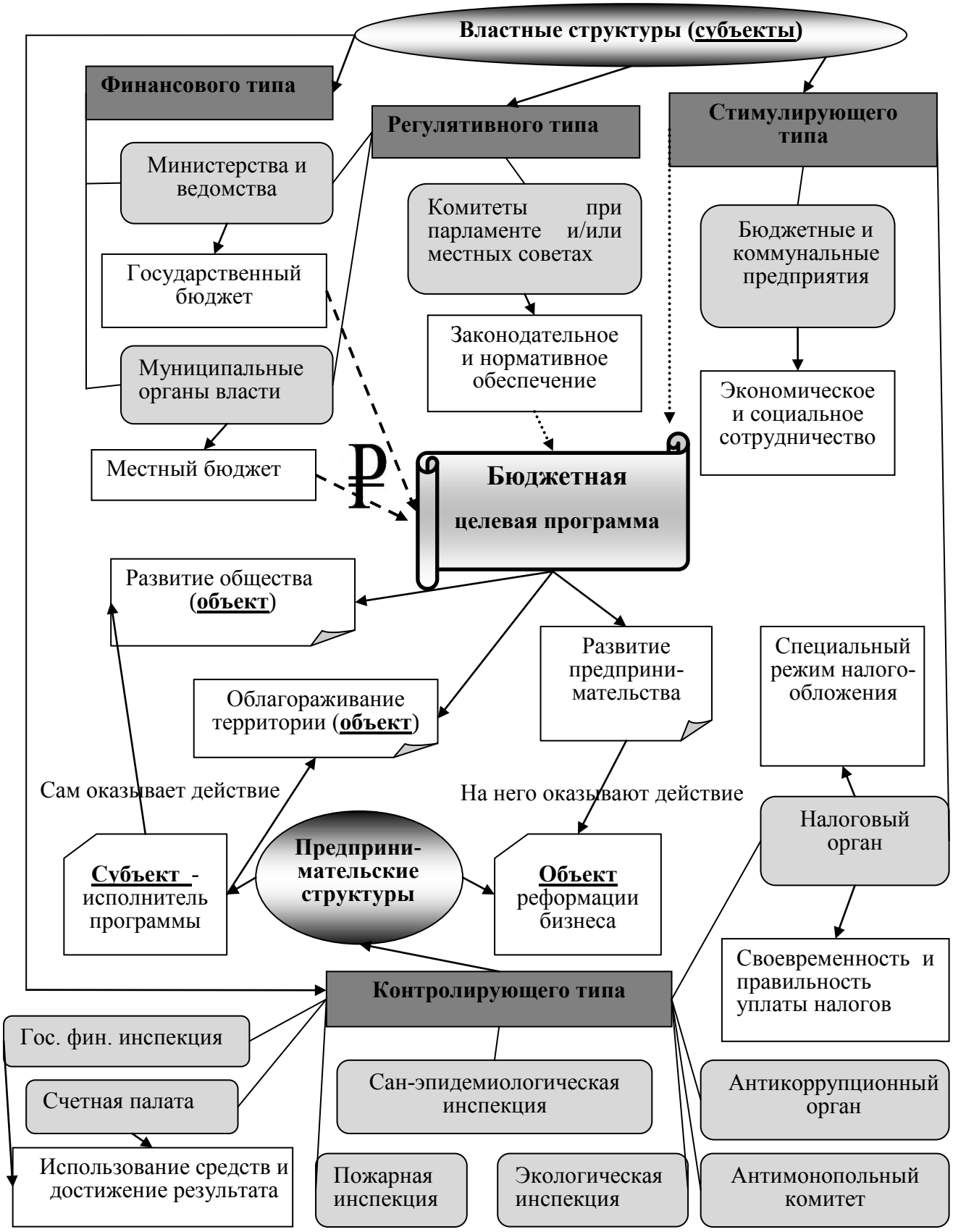

Рис. 2.2. Концептуальная модель механизма взаимодействия властных и предпринимательских структур

Субъекты властных структур сгруппированы в четыре типа: финансового, регулирующего, стимулирующего и контролирующего.

Финансовый тип представлен: а) министерствами и ведомствами, которые осваивают средства государственного бюджета посредством привлечения предпринимательских структур; б) муниципальными органами власти, которые выделяют средства местных бюджетов на реализацию целевых программ.

Субъекты властных структур регулятивного типа включают снова министерства, ведомства, муниципальные органы власти, а также комитеты при парламенте и/или местных советах, в функции которых входит разработка законодательного, нормативного, инструктивного и методического обеспечения реализации бюджетных целевых программ.

К стимулирующему типу властных структур предлагается отнести бюджетные и коммунальные предприятия, которые в рамках бюджетной программы сопровождают предпринимательские структуры в экономической и социальной сфере, а также налоговый орган, который предлагает специальный режим налогообложения в процессе выполнения бюджетной программы.

Большинство властных структур относится к контролирующему типу субъектов. Государственная финансовая инспекция и Счетная палата, согласно уполномоченным функциям, призваны контролировать целевое, рациональное и эффективное использование предпринимательскими структурами предоставленных бюджетных средств, а также своевременное выполнение целевых программ и их результативность. Осуществление предпринимательской деятельности даже с целью участия в бюджетных программах попадает под юрисдикцию налогового органа, который контролирует своевременность и правильность начисления и уплаты налогов. Другие органы контролирующего типа (сан-эпидемиологическая инспекция, пожарная инспекция, экологическая инспекция, антикоррупционный орган, антимонопольный комитет) в силу своих полномочий на разных этапах реализации бюджетных программ призваны проверять деятельность предпринимательских структур с целью снижения рисков негативного влияния на социальную, экологическую и экономическую ситуацию в обществе.

Предпринимательские структуры в зависимости от цели бюджетных программ могут выступать как субъектом-исполнителем (программы направлены на развитие общества и облагораживание территории), так и объектом реформации бизнеса в рамках развития регионов или отраслей народного хозяйства.

Для внедрения положительного опыта в рамках главной цели диссертации предлагаем к рассмотрению бюджетные программы Российской Федерации и Украины в аспекте взаимоотношений контролирующих органов и предпринимательских структур, которые участвуют в реализации программных задач.

Примером программы по взаимодействию государства и бизнеса в Российской Федерации может послужить Долгосрочная целевая программа "Повышение инвестиционной привлекательности города Барнаула на 2012 - 2017 годы" [135]. Согласно Паспорту заказчиком и разработчиком указанной программы выступил Комитет по экономике и инвестициям, а источником финансирования – городской бюджет Барнаула Алтайского края.

Целью Программы [135] определено создание механизма привлечения в город инвестиций в объеме, необходимом для удовлетворения потребностей экономики и социальной сферы города Барнаула. Среди задач Программы выделяется: обеспечение привлекательных условий для инвесторов; развитие конкуренции; снижение административных барьеров; привлечение новых технологий, бизнес-идей; повышение доступности финансовых ресурсов; участие в федеральных и краевых целевых программах; формирование точек экономического роста.

Среди участников Программы выделены: инвесторы внешние (инвесторы из других регионов, иностранные инвесторы) и внутренние (местные предприниматели, население); инициаторы инвестиционных проектов; органы местного самоуправления; органы государственной власти; кредитные организации; маркетинговые агентства; инновационные компании; научно-исследовательские институты; высшие учебные заведения; промышленные предприятия; строительные организации [135].

Контроль за ходом выполнения Программы для города Барнаула обеспечивает комитет по экономике и инвестициям. Реализация программных мероприятий возлагается на ответственных исполнителей, которыми являются органы администрации

города, иные органы местного самоуправления, а также подрядные организации-исполнители программных мероприятий. Ход выполнения Программы рассматривается на заседаниях коллегии администрации города не реже одного раза в год [135].

В Украине для исследования по взаимодействию властных и предпринимательских структур была выделена бюджетная программа 2015 года под названием «Компенсация работодателю части фактических затрат, связанных с уплатой единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование». Объем бюджетных назначений составляет 1 400,0 тыс. гривен из общего фонда [131].

Цель указанной бюджетной программы определена как воспитание заинтересованности у работодателей на участие в реализации общегосударственных проектов, направленных на улучшение уровня жизни и благосостояния граждан, содействие созданию новых рабочих мест, легализации занятости населения и заработной платы. Задача бюджетной программы: обеспечение выплаты компенсации работодателям части фактических затрат, связанных с уплатой единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, за каждого человека, трудоустроенного на новое рабочее место при условии соблюдения установленных требований. Направления использования бюджетных средств заключаются в следующем: осуществление компенсации работодателям 50% фактических затрат, связанных с уплатой единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, за каждого человека, трудоустроенного на новое рабочее место, при условии осуществления в течение 12 календарных месяцев со дня заключение трудового договора с таким лицом ежемесячной выплаты ему заработной платы в размере не менее трех минимальных заработных плат.

Результативные показатели данной бюджетной программы [131]:

- продукта – количество заключенных трудовых договоров (71) с лицами, трудоустроены на новые рабочие места с заработной платой не ниже трех размеров минимальной заработной платы (определено расчетным путем с учетом отчетных данных);
- эффективности – среднемесячный размер компенсации работодателю расходов, связанных с уплатой единого взноса на общеобязательное государственное

социальное страхование, по вновь созданное рабочее место составляет 1 643,2 грн. (сумма определена расчетным путем).

Недостатком существующих паспортов бюджетных программ в украинском законодательстве является то, что четко не выписаны субъекты контроля за ходом выполнения поставленных задач, а также механизм контроля. Сущностный анализ указанной программы [131] позволил выделить таких контролирующих органов:

- Государственная служба занятости Украины – контролирует законность составления трудовых договоров предпринимательских структур с наемными работниками, оценивает сумму заработной платы наемного работника на соответствие норме, указанной в Постановление Кабинета Министров Украины от 13.03.2013 г. № 153 «Об утверждении Порядка компенсации работодателям части фактических затрат, связанных с уплатой единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование» (не ниже трех размеров минимальной заработной платы);

- Государственная фискальная служба Украины – обеспечивает контроль за своевременностью, достоверностью, полнотой начисления и уплаты в соответствующий внебюджетный фонд единого взноса предпринимательскими структурами; контролирует своевременность представления плательщиками единого взноса предусмотренной законом отчетности; осуществляет контроль за соблюдением законодательства по единому взносу; инициирует применение к плательщикам единого взноса судебных процедур банкротства.

Взаимодействие контролирующих органов и субъектов предпринимательства ярко представлено в Комплексной киевской городской целевой программы содействия развитию предпринимательства, промышленности и потребительского рынка на 2015 - 2018 годы (Приложение Г) [104].

Стратегические цели социально-экономического развития Комплексной программы: рост показателей благосостояния населения и его платежеспособности; формирование конкурентной среды по предложению товаров и услуг, повышение их качества; увеличение инвестиций и оживление экономической активности; внедрение инновационных и энергосберегающих технологий, улучшение экологической ситуации; создание новых рабочих мест; увеличение поступлений в бюджет.

Комплексный характер и взаимосвязанность задач развития указанных сфер экономики обусловил необходимость разработки соответствующей комплексной программы, состоящей из трех подпрограмм: 1) Киевская городская целевая программа содействия развитию малого и среднего предпринимательства на 2015 - 2018 годы; 2) Киевская городская целевая программа развития промышленности на 2015 - 2018 годы; 3) Киевская городская целевая программа содействия развитию потребительского рынка на 2015 - 2018 годы (Приложение Д).

Основаниями для разработки Комплексной программы являются: Закон Украины "О развитии и государственной поддержке малого и среднего предпринимательства в Украине"; распоряжение исполнительного органа Киевского городского совета (Киевской городской государственной администрации) от 15.10.2014 N 1134 "Об образовании рабочей группы по разработке проекта Комплексной киевской городской целевой программы содействия развитию предпринимательства, промышленности и потребительского рынка на 2015 - 2018 годы".

Комплексная программа является основой для ежегодных программ социально-экономического развития. Киева и учитывает положения Стратегии устойчивого развития "Украина - 2020", одобренной Указом Президента Украины от 12.01.2015 N 5/2015, Государственной стратегии регионального развития на период до 2020 года, утвержденной постановлением Кабинета Министров Украины от 06.08.2014 N 385, и Стратегии развития города Киева до 2025 года, утвержденной решением Киевского городского совета от 15.12.2011 N 824/7060.

Комплексная программа насчитывает 32 соисполнителя, среди которых структурные подразделения Киевской городской государственной администрации (департаменты и управления); общественные организации промышленников и предпринимателей; общественные организации женщин; организации работодателей и субъекты хозяйствования. Указанные субъекты ежеквартально предоставляют Департамента промышленности и развития предпринимательства исполнительного органа Киевского городского совета (Киевской городской государственной администрации) информацию о ходе реализации ее мероприятий. Ответственный исполнитель обобщает полученную информацию, определяет имеющиеся проблемы и

разрабатывает предложения по их преодолению.

Контроль за выполнением Комплексной программы возложено на постоянную комиссию Киевского городского совета по вопросам торговли, предпринимательства и регуляторной политики и постоянной комиссии Киевского городского совета по вопросам бюджета и социально-экономического развития.

Координацию выполнения Комплексной программы осуществляет заместитель председателя Киевской городской государственной администрации согласно распределению обязанностей, который координирует действия исполнителей Комплексной программы и контролирует ее выполнение, определяет порядок взаимного информирования (с указанием конкретных сроков), отчетности и т. п.

Выполнение Комплексной программы осуществляется путем реализации ее задач и мероприятий соисполнителями, указанными в этой Комплексной программе, среди которых структурные подразделения исполнительного органа Киевского городского совета (Киевской городской государственной администрации), территориальные органы центральных органов исполнительной власти, районные в городе Киеве государственные администрации и др.

Непосредственный контроль за выполнением заданий и мероприятий Комплексной программы и за целевым и эффективным использованием средств осуществляет ответственный исполнитель - Департамент промышленности и развития предпринимательства исполнительного органа Киевского городского совета, который является и главным распорядителем средств.

Органы государственной власти, местного самоуправления, административно-хозяйственного управления и контроля г. Киева в вопросах развития конкуренции, демонополизации экономики и государственной помощи субъектам хозяйствования взаимодействуют и сотрудничают с Киевским городским территориальным отделением Антимонопольного комитета Украины.

Департамент промышленности и развития предпринимательства исполнительного органа Киевского городского совета обеспечивает мониторинг выполнения Комплексной программы и подготовку отчетной и аналитической информации. Указанный департамент ежеквартально до 01 числа второго месяца,

следующего за отчетным периодом, представляет Департаменту экономики и инвестиций исполнительного органа Киевского городского совета, Департаменту финансов, постоянной комиссии Киевского городского совета по вопросам бюджета и социально-экономического развития, а также по вопросам торговли, предпринимательства и регуляторной политики обобщенную информацию о состоянии выполнения Комплексной программы. Перечисленные субъекты контролируют своевременность и полноту выполнения задач программы.

Отчетная информация предоставляется также для рассмотрения на заседаниях Координационного совета по вопросам развития предпринимательства при Киевской городской государственной администрации и на расширенных коллегиях исполнительного органа Киевского городского совета.

Департамент промышленности и развития предпринимательства исполнительного органа Киевского городского совета по результатам контрольных мероприятий ежегодно осуществляет обоснованную оценку результатов выполнения Комплексной программы и, в случае необходимости, разрабатывает предложения по целесообразности продолжения тех или иных мероприятий, включение дополнительных мероприятий и задач, уточнение показателей, объемов и источников финансирования, перечень исполнителей, сроков выполнения Комплексной программы и отдельных ее задач и мероприятий.

По истечении установленного срока выполнения Комплексной программы ответственный исполнитель составляет заключительный отчет о результатах ее выполнения и представляет его на рассмотрение сессии Киевского городского совета совместно с пояснительной запиской о конечных результатах выполнения Комплексной программы не позднее чем в двухмесячный срок после окончания установленного срока ее выполнения. Ответственный исполнитель размещает на едином веб-портале территориальной общины города Киева информацию об основных достигнутых результатах реализации комплексной программы, публикует ее в средствах массовой информации коммунальной формы собственности [104].

Пояснительная записка по выполнению программных мероприятий в I полугодии 2015 г. [136] свидетельствует о том, что Комплексная программа

способствовала сохранению по сравнению с соответствующим периодом предыдущего года ряда позитивных тенденций в развитии предпринимательства, в том числе: увеличилось количество вновь созданных субъектов хозяйствования; количество субъектов предпринимательства; зарегистрированных как плательщики налогов; выросла сумма поступлений налогов и сборов в бюджет от субъектов предпринимательства. В то же время, проявились и негативные тенденции, в частности уменьшилось количество субъектов предпринимательства – юридических лиц, которые платили налоги.

Таким образом, на практике контрольные функции государственных или муниципальных органов как в Российской Федерации, так и в Украине прослеживаются на всех стадиях реализации бюджетных программ, участие в которых принимают бизнес-организации. Данный факт является подтверждением практической значимости предложенной концептуальной модели механизма взаимодействия властных и предпринимательских структур. В то же время, выступая инструментом повышения национальной и региональной конкурентоспособности, внедрение в экономику государственно-частного партнерства сталкивается с целой группой проблем: слабый практический опыт такого партнерства, несовершенство законодательства, наличие признаков политической и экономической нестабильности в государстве.

2.3. Стратегические направления реформы государственного финансового контроля

Создание современной системы государственного финансового контроля нуждается в учете традиций страны в сфере государственного управления, государственного и административно-территориального устройства и процесса его усовершенствования, согласования с общими принципами и приоритетами финансовой (в частности в бюджетном процессе) и имущественной политики, а также с процессом реформ в этой области. С учетом принципа эффективности бюджетной системы государственный внутренний финансовый контроль надо развивать в комплексе с

проведением административной реформы и реформы административно-территориального устройства на демократических началах, а также и с учетом опыта стран-кандидатов в члены ЕС.

Проблемы развития государственного финансового контроля исследуются в работах таких зарубежных ученых, как Й. Петерсон, М. Шеклтон [137], Дж. Майкселл [138], М. Паувер [139], Т. Вейрич, Н. Чурик, Т. Пирсон [140], Г. Чень, Д. Форсайт, Л. Вейкарт, Д. Уильямс [141]. В исследованиях отечественных экономистов активно обсуждаются недостатки и перспективы развития системы государственного финансового контроля Украины. И.С. Скоропад [142, стр. 265] к основным ее недостаткам относит: фискальный характер большинства контрольно-проверочных процедур; преобладание мероприятий последующего контроля; неосознанность важности внутреннего финансового контроля; низкий уровень действенности механизма административных взысканий; рост финансовых нарушений в сфере использования бюджетных средств. Н. Вацик справедливо акцентирует внимание на том, что регулирующая и карательная функции контроля не корреспондируют с процессами развития и усовершенствования. Мировая практика развитых стран довела эффективность другого подхода: контроль не ради контроля, а контроль как механизм эффективного управления [143, стр. 186]. В научной литературе не существует однозначной трактовки понятий «контроль» и «надзор» и точки зрения на соотношение между ними. В частности, В.И. Полюхович рассматривает государственный финансовый контроль на фондовом рынке как форму реализации организационно-хозяйственной функции государственного регулирования, а надзор – как разновидность контроля [144], осуществляемого по определенным вопросам и ограниченного в методах влияния [145].

Многообъектность государственного финансового контроля обусловливает разноплановость научных публикаций [146, стр. 79]. В статье В.И. Шинкаренко, О.Ю. Гресовой, Е. Г. Гресовой рассмотрены теоретические и методические вопросы организации финансово-контрольной деятельности, основные проблемы и причины, обусловливающие необходимость создания единой системы внутреннего финансового контроля [147, стр. 337]. В работах М.В. Скобенко, И.Д. Скляра, В.С. Домбровского, А.

В. Пивня исследуются проблемы государственного финансового контроля выполнения местных бюджетов, в том числе с использованием автоматизированных систем [148, стр. 28]. Усовершенствованию регионального института государственного финансового контроля посвящены работы О.И. Барановского, И.В. Басанцова [149; 150].

Анализ состояния развития системы государственного внутреннего финансового контроля в Украине в целом и в системе центральных органов исполнительной власти в частности позволил выявить основной ее недостаток: отсутствие надлежащей внутренней контрольно-ревизионной работы за соблюдением финансово-бюджетной дисциплины, сохранением и использованием государственного имущества [151]. Концептуальные основы формирования независимой системы государственного финансового контроля должны обеспечить единство и устойчивые организационно-экономические связи между ветвями власти и строиться на единых принципах и единых нормативно-правовых основах функционирования [152, стр. 89]. В этом контексте актуальным является обоснование стратегических основ развития внутреннего государственного финансового контроля как подсистемы единой системы государственного финансового контроля.

Согласно рекомендациям Европейской комиссии система государственного внутреннего финансового контроля должна комплексно охватывать все государственные финансы и финансы ЕС. Дискуссионной является сама проблема сущности государственного финансового контроля. Согласно Лимской декларации руководящих принципов контроля объект контроля – это все управление государственными финансами независимо от того, отображены они в национальном бюджете или нет. Иными словами, объектом государственного финансового контроля являются отношения, возникающие между государством, с одной стороны, и юридическими и физический лицами – с другой.

Вместе с тем согласно Закону Украины «Об основных принципах осуществления государственного финансового контроля в Украине» орган государственного финансового контроля и подчиненные ему территориальные органы осуществляют инспектирование использования средств местных бюджетов. Органы местного

самоуправления и местные органы исполнительной власти, несмотря на предоставленные полномочия, практически не осуществляют внутренний аудит, в отличие от стран ЕС, где органы местного самоуправления (муниципалитеты) образовывают службы внутреннего аудита или нанимают частных аудиторов.

Осуществляя проверку, контрольный орган констатирует выявление нарушений тогда, когда бюджетные средства уже израсходованы. Эта парадигма сводится к алгоритму «сначала планирование, а потом контроль». Система финансового контроля практически не выполняет предупредительно-профилактической функции. Она в основном констатирует нарушение, но в ней отсутствуют инструменты для их предупреждения. Поэтому необходимо создать более целостную, структурированную систему общего финансового контроля в едином информационном пространстве системы управления государственными финансами с механизмами взаимодействия, обоснования стратегии его развития, усовершенствования форм и методов осуществления контрольных действий, повышения их эффективности и результативности [153, стр. 88].

Одним из важных признаков готовности страны – кандидата на вступление в ЕС является установление процедуры возмещения утраченных финансов. Приоритетом новой контрольной парадигмы должен стать текущий (оперативный) контроль, предусматривающий постоянный (беспрерывный) контроль над всеми процессами, связанными с введением, передачей и обработкой финансовой информации, а также оперативный (в режиме реального времени) анализ основных финансовых показателей, отображаемых в финансовой отчетности, и оперативное информирование о выявленных нарушениях или отклонениях. Основой новой контрольной парадигмы может стать методология беспрерывного аудита – автоматического аудита, осуществляемого в режиме реального времени.

Остро стоит вопрос разработки и соответствующего оформления в виде стандартов базовых принципов и основных процедур осуществления как внешнего, так и внутреннего государственного финансового контроля, причем на всех уровнях власти. В настоящий момент утверждены лишь Стандарты государственного финансового контроля по использованию бюджетных средств, государственного и

коммунального имущества.

Внешний и внутренний контроль должен регламентироваться теми группами стандартов, которые устанавливают для них общие правила и процедуры, причем на всех уровнях: государственном, региональном и местном. Поэтому представляется целесообразным за каждой группой стандартов закрепить по 1000 кодов. При этом в каждой группе стандартов могут быть подгруппы, объединенные соответствующими темами. Единая система кодифицированных стандартов финансового контроля позволит приблизить решение общей для Украины проблемы – обеспечение законности и целесообразности использования финансовых, материальных, трудовых и других видов ресурсов, возможность вывода средств из теневого оборота.

Европейское понимание данного понятия является более широким и, что важно, не предусматривает обязательного наличия факта овладения имуществом на время документирования нарушения. Такой подход дает возможность оценивать нарушение как финансовое мошенничество в ходе инспектирования, надлежащим образом его документировать, а затем активнее проводить предупредительную работу по недопущению потерь государственных ресурсов.

Миссией государственного финансового контроля надо признать не осуществление надзора за соблюдением норм использования государственных финансов, а способствование экономному, эффективному, результативному, законному и прозрачному использованию финансовых ресурсов государства. Составляющими системы ГФК являются три подсистемы: государственного внутреннего финансового контроля (ВФК); правительственного финансового контроля (ПрФК) и парламентского финансового контроля (ПФК). Под правительственным финансовым контролем, прежде всего, подразумевается контрольно-ревизионная деятельность, осуществляемая Министерством финансов Украины. Что касается государственного внутреннего финансового контроля, то прежде всего следует отметить, что к этой подсистеме ГФК имеют отношение все субъекты хозяйствования государственного и коммунального секторов экономики, в том числе парламент. Согласно европейской модели первой составляющей ВФК является финансовое управление и контроль как создание руководителем определенных систем (а не ревизионная деятельность, как это в

основном понимается в Украине). Такие системы фокусируются на приоритетах и управлении рисками, а не на мероприятиях, обычных для административно-командной модели управления. Как видим, предмет контроля в ПрФК и ВФК несколько различается: в первом случае это все финансовые ресурсы государства, во втором – государственные финансовые ресурсы. ВФК, в отличие от ПрФК, призван предоставлять руководителю гарантию (в разумных пределах) достижения цели создания органа власти (или субъекта хозяйствования) наиболее экономным, эффективным, результативным, законным и прозрачным способом.

Все виды контроля имеют свои цели и ключевые критерии. Ревизоры преимущественно концентрируют внимание на финансовых аспектах. Не является тайной, что в их работе оценка эффективности управления бюджетными ресурсами по объективным причинам отходит на второй план. Основными критериями государственного аудита являются экономичность, производительность и эффективность. Указанные критерии неслучайно замыкаются именно на последнем – эффективности. В большинстве стран государственный аудитор исполняет роль не только контролера, но и консультанта – активного участника процесса усовершенствования управления бюджетными ресурсами [154]. Государственный аудит эффективности представляет собой новое видение контрольной функции, которую государственный аудитор выполняет вместе с руководителями организаций, подлежащими исследованию.

Поскольку внедрение аудита эффективности и его включение в систему внешнего ГФК потребует значительных изменений принципов бюджетирования и финансирования деятельности бюджетных учреждений, создания методологической и методической базы, изменения законодательства, целесообразно эту работу проводить в три этапа: реализация подготовительных мероприятий, экспериментальное использование контрольных мероприятий, включение аудита эффективности в систему государственного финансового контроля [155].

В Стратегии модернизации системы управления государственными финансами, утвержденной постановлением Кабинета Министров Украины 17 октября 2007 г. [156], определены пути усовершенствования бюджетной системы: стратегическое бюджетное

планирование на средний и долгосрочный периоды; составление и выполнение бюджета на основе программно-целевого метода; контроль процесса выполнения бюджета. Осуществление контроля процесса выполнения бюджета, исходя из принципа системности, предусматривает контролирование поступления государственных финансовых ресурсов и их использования, поэтому аудит должен проводиться не только относительно использования средств. Кроме того, переход бюджетного и казначейского учета от кассового метода выполнения бюджета к методу начисления доходов и расходов будет нуждаться в аудите движения государственных финансовых ресурсов и эффективности использования бюджетных средств. В последнее время звучат также предложения по внедрению института государственных бухгалтеров, который поможет повысить качество и достоверность бухгалтерского учета, составления и консолидации финансовой отчетности по использованию бюджетов; усилить ответственность распорядителей бюджетных средств за принятые решения; усовершенствовать процедуры казначейского контроля и т.п. [157, стр. 113].

Для создания современной модели системы государственного внутреннего финансового контроля необходимо определить с учетом современных условий развития Украины, норм и правил ЕС новые принципы организации государственного внутреннего финансового контроля, базирующегося на ответственности руководителя. Целесообразно создать единое правовое поле для развития системы государственного внутреннего финансового контроля как составляющей части государственного управления и внести соответствующие изменения в законодательство, а именно: четко определить на законодательном уровне сущность государственного внутреннего финансового контроля, что позволит оптимизировать и сбалансировать организационные структуры контроля, отделить подразделения по инспектированию, в том числе осуществляющие его по обращению правоохранительных органов, от подразделений внутреннего аудита, а подразделения внутреннего аудита – от внутреннего контроля и не допустить дублирования контрольных функций. Это будет способствовать изменению приоритетов – от инспектирования с применением санкций за допущенные правонарушения к внутреннему контролю, направленному на предотвращение правонарушений, и предоставление внутренними аудиторами

независимых и объективных рекомендаций. Необходимость сохранения органа централизованного внутреннего аудита будет определяться с учетом: состояния развития и состоятельности служб внутреннего аудита в органах государственного и коммунального секторов, в том числе в системе управления местных органов исполнительной власти и органов местного самоуправления; потребности в осуществлении аудита эффективности реализации экономических и социальных проектов, которые поддерживаются международными финансовыми организациями, аудита эффективности выполнения программных документов по вопросам социально-экономического развития, в том числе государственных целевых программ.

Министерство финансов Украины должно быть определено как орган, уполномоченный осуществлять надзор за состоянием реформирования системы государственного внутреннего финансового контроля, направлять и координировать централизованный внутренний аудит, а Госфининспекция на период реформирования – как орган гармонизации внутреннего контроля и внутреннего аудита. Реализация стратегии предусматривает создание служб внутреннего аудита органами государственного и коммунального секторов, в частности министерствами, другими центральными и местными органами исполнительной власти, органами местного самоуправления, другими распорядителями бюджетных средств (по решению главного распорядителя), государственными целевыми фондами – за счет общей численности сотрудников центральных органов исполнительной власти, государственных целевых фондов и их территориальных органов; государственными и коммунальными предприятиями, акционерными и холдинговыми компаниями, другими субъектами хозяйствования, в уставном капитале которых более 50% акций (долей, паев) принадлежит государству и субъектам коммунальной собственности, – за счет общей численности сотрудников таких органов.

Для эффективности деятельности внутренних служб аудита органам государственного и коммунального секторов необходимо: законодательно гарантировать независимость, их социальную защиту и регламентировать ответственность; разработать с учетом европейского опыта методологию осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита и унифицировать

контрольные процедуры, утвердить Кодекс этики внутреннего аудитора. Для повышения уровня кадрового обеспечения служб внутреннего аудита необходимо разрабатывать учебные программы внутреннего аудита и программы сертификации аудиторов с учетом международного опыта; улучшать материально-техническое и финансовое обеспечение функционирования системы внутреннего аудита. Обеспечению прозрачности контрольных процедур будет способствовать создание надлежащей информационно-коммуникационной инфраструктуры, налаживание связей с общественностью и средствами массовой информации.

Система государственного финансового контроля в постсоветских странах постоянно совершенствуется с учетом современных тенденций экономического развития, способствуя обеспечению стабилизации экономики и достижению экономического роста; устойчивости экономического развития государственного сектора экономики; достижению сбалансированности бюджетной сферы. Государственный финансовый аудит в значительной мере противодействует коррупции и является одним из способов социальной защиты населения, существенным образом воздействуя на экономическую безопасность страны [158]. В зарубежной практике для защиты государства от организованного мошенничества все чаще применяют процедуры и методы аудита мошенничества [159]. Система государственного финансового контроля состоит из следующих элементов: субъект, объект, предмет, принципы, методы; процесс контроля и принятие решений по результатам контроля. Актуальной проблемой является формирование четкого представления о месте и роли отдельных субъектов государственного финансового управления. Это надо для того, чтобы, с одной стороны, четко разграничить их компетенцию, а с другой – установить принципы координации, обеспечить единую стратегию и согласованную тактику работы [160]. Важнейшим субъектом государственного финансового контроля являются высшие органы финансового контроля, представленные Счетными палатами государств.

Проблемы понимания сути, развития форм и методов государственного финансового контроля находятся в центре внимания ученых и практиков. Новыми институтами внешнего ГФК, осуществляемого высшими органами финансового контроля, являются государственный аудит и конституционный аудит [161]. К

специальным формам ГФК относятся финансовый аудит, аудит эффективности и стратегический аудит. Системное применение стратегического аудита, аудита эффективности, финансового аудита позволяет повысить качество управления общественными ресурсами. Счетная палата Российской Федерации при разработке концепции и планов деятельности на среднесрочный период выходит из необходимости перехода от финансового аудита функциональных расходов государства к аудиту эффективности и стратегическому аудиту состояния и результатов использования национальных ресурсов в рамках проектных подходов к управлению развитием [162]. Но вопрос о целесообразности и правомерности участия внешних органов контроля в формировании ключевых национальных индикаторов является дискуссионным. Существуют также проблемы практического характера, связанные с отсутствием методик и стандартов организации и проведения стратегического аудита.

Сегодня стратегический аудит – основная функция высших органов финансового контроля стран большой двадцатки G20 [163]. Государственный финансовый стратегический аудит выступает, с одной стороны, особым видом контроля, направленным на выявление соответствия израсходованных финансовых ресурсов мере достижения стратегических целей, принятых программными документами, а с другой – инструментом управления, позволяющим оценивать и корректировать принятые стратегические решения.

Стратегическое управление социально-экономическим развитием страны направлено на создание условий долгосрочного развития, поиск новых возможностей, предупреждение кризисных ситуаций на основе анализа ситуации, прогнозирования и своевременно внесенных корректив в стратегические планы и программы [164, стр. 13]. Правительство РФ активно внедряет стратегическое планирование, базой которого выступает Федеральный закон от 20 июля 1995 г. № 115-ФЗ «О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Российской Федерации» с изменениями, внесенными Федеральным Законом от 9 июля 1999 г. № 159-ФЗ [164]. В ноябре 2012 г. Государственная дума приняла в первом чтении проект Федерального Закона «О государственном стратегическом планировании». Документ

определяет основы государственного стратегического планирования в РФ, координацию государственного стратегического управления и бюджетной политики, а также полномочия и функции федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов РФ и порядок их взаимодействия с общественными, научными и другими организациями в области государственного стратегического планирования [165].

Стратегия – это способ использования средств и ресурсов, направленных на достижение долгосрочных целей развития с учетом условий внешней среды и таких факторов, как неопределенность, случайность и риск. На эффективную реализацию стратегий социально-экономического развития России и ее регионов направлена деятельность высших органов финансового контроля [165, стр. 26], что обусловлено среднесрочным планированием, наличием долгосрочных целевых программ, реализацией принципов бюджетной стратегии [166, стр. 132]. Стратегический аудит тесно связан с проводимой в стране бюджетной реформой, взятым государством курсом на увеличение срока бюджетного планирования. В новой редакции Бюджетный кодекс предусмотрен планирование на трехлетний период, что открывает новые возможности для бюджетного процесса регионов и муниципальных образований, позволит им оптимально распоряжаться финансовыми ресурсами, эффективнее использовать их для реализации стратегически значащих задач социально-экономического развития.

Счетная палата РФ активно внедряет в практику стратегический аудит социально-экономического развития и обеспечения национальной безопасности страны [167]. 21 марта 2011 г. прошла совместная конференция Счетной палаты Российской Федерации и Всемирного банка на тему «Стратегический аудит в условиях перехода к программному бюджету и контрактной системе», в рамках которой подписан Меморандум о взаимопонимании. Документ предусматривает сотрудничество сторон по обмену опытом в сферах оценки эффективности и результативности использования национальных ресурсов, разработки системы ключевых национальных показателей, финансового мониторинга состояния национальной платежной системы, аудита бюджетирования, ориентированного на результат, аудита финансовой отчетности в

государственном секторе, проведения серии международных научно-практических семинаров по вопросам аудита эффективности [167].

Согласно заключенным между Счетной палатой Российской Федерации, Республикой Башкортостан и Республикой Татарстан соглашениям о взаимодействии по вопросам формирования системы стратегического планирования и контроля социально-экономического развития республик созданы общие рабочие группы, утверждены планы их работы. Рабочие группы ведут активную работу по формированию и реализации пилотных проектов по созданию интегрированных контрактных систем в рамках модернизации системы стратегического управления и контроля социально-экономического развития этих регионов, а также по методологическому обеспечению данной работы [167].

Решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 24 июня 2011 г. № 35К (802) утвержден Отчет «О результатах экспертно-аналитического мероприятия «Стратегический аудит основных направлений социально-экономического развития субъектов Российской Федерации на долгосрочный период». В нем, в частности, утверждается, что к настоящему времени не создана вертикально интегрированная система стратегического планирования развития регионов в рамках федерального государства. Утвержденные документы субъектов Российской Федерации разработаны на разные сроки, имеют разную глубину детализации стратегических мероприятий, а также разные показатели достижения поставленных в них целей, которые существенно отличаются от показателей, определенных в Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года. При этом система показателей, содержащаяся в Концепции-2020, недостаточно проработана. Анализ основных стратегических документов субъектов Российской Федерации (объектов мероприятия) показал, что они носят во многом декларативный характер. Практически невозможна их интеграция в рамках федеральных округов, учитывая их отличие по принципам целеполагания, порядку и горизонтам планирования. За основу расчетов взяты разные базовые годы и промежуточные плановые периоды, а также используются разные целевые индикаторы [167].

Счетная палата Украины применяет разнообразные формы и методы проведения

аудита: аудит эффективности, финансовый, аудит соответствия. Термин «стратегический аудит» в отчете Счетной палаты Украины за 2011 г. не используется [168]. Однако в области контроля находились стратегические объекты:

1. Основные стратегические задачи Государственной программы обеспечения молодежи жильем на 2002-2012 гг.; Программы обеспечения репатриантов жильем и создание благоприятных условий для их обустройства, адаптации и интеграции в украинское общество, которые не были реализованы.

2. Эффективность применения полномочий Министерства обороны Украины как органа управления объектами государственной собственности. Установлено, что вопреки положениям Закона Украины «Об управлении объектами государственной собственности», на время проведения аудита Министерство не разработало и не утвердило стратегию развития государственных предприятий. В результате не была достигнута цель Государственной программы развития Вооруженных Сил Украины на 2006-2011 гг. по обеспечению эффективного использования финансовых и материально-технических ресурсов.

3. Выполнение мероприятий по реализации Энергетической стратегии Украины на период до 2030 г. в части строительства магистральных линий электропередачи, что фактически было сорвано. В результате из 16 объектов, строительство которых было предусмотрено утвержденным Правительством планом мероприятий на 2006-2010 гг., введено в эксплуатацию лишь четыре линии, а их общая протяженность составила 3,9% от запланированного объема.

4. Стратегия развития торфяной отрасли и использования торфа как альтернативного вида топлива, которая отсутствует. Министерство угольной промышленности Украины не обеспечило разработку государственной или отраслевой программы развития торфодобывающей промышленности и не уделяло надлежащего внимания увеличению объемов добычи и потребления торфа.

5. Выполнение Министерством транспорта и связи Украины и Одесской облгосадминистрацией Программы комплексного развития Украинского Придуная в море-хозяйственной и транспортной сферах, утвержденной Кабинетом Министров Украины еще в 2004 г. Основные стратегические задачи Программы, заключающиеся в

повышении значения Придунайского региона в развитии седьмого международного транспортного коридора, преодолении транспортно-коммуникационной изолированности, развитии море-хозяйственного и транспортного комплекса, не реализованы. Из одиннадцати мероприятий Программы по этому направлению не выполнены десять, выполнение пяти из них вообще не начато.

6. Общенациональная стратегия развития и защиты конкуренции, с учетом которой должна была бы формироваться государственная политика и определяться конкретные задачи государственных органов в этой сфере, отсутствует. Антимонопольный комитет не стал ведущим государственным органом по разработке и инициации принятия такой стратегии на общенациональном уровне. Как следствие, в его работе продолжали иметь место системные недостатки.

Внедрение стратегического аудита предполагает переход от годового объектного планирования к проектному аудиту на лаге 3-5 лет. Для стратегического аудита нужна такая система показателей и организационно-методические решения, которая будет затрагивать стадии планирования, реализации проектов и контроля конечных результатов. В качестве показателей предложен стратегический норматив системной динамики развития субъекта РФ, представленный как порядковое соотношение темпов изменения его ключевых показателей [169, стр. 10]. Этот норматив рекомендуется использовать в качестве критерия оценки эффективности реализации государственных программ при проведении государственного финансового стратегического аудита. Элементы системы государственного финансового стратегического аудита представлены в табл. 2.1.

Объектами стратегического аудита являются стратегические планы, программы, бюджеты на этапах их предварительного обоснования и утверждения, текущего и последующего контроля их реализации. Проведение стратегического аудита должно учитывать иерархичность и согласованность стратегических, оперативных и тактических целей. Начальным этапом стратегического аудита должна стать экспертиза результативности, ресурсообеспеченности, влияния на инфраструктуру, окружающую среду масштабных, ресурсоемких и долгодействующих бюджетных программ, в том числе с привлечением предпринимательских структур.

Таблица 2.1

Элементы системы государственного финансового стратегического аудита

Элемент	Характеристика элемента
Объекты	Национальная безопасность, стратегическое направление государственной политики, результаты крупных государственных программ и системных реформ, деятельности ведомств, ответственных за их реализацию
Предмет	Стратегическая позиция получателя бюджетных средств и среда его функционирования, варианты достижения стратегических целей и их финансового обеспечения
Основная цель	Комплексная оценка: а) системы государственного стратегического планирования социально-экономического развития; в) возможности достижения (реализации) в установленные сроки стратегических целей и приоритетов государственной политики с учетом оценки ресурсных возможностей, а также существующих рисков и ожидаемых при этом последствий [169]
Задача	Оценка качества стратегий государства и его субъектов; анализ взаимной увязки систем стратегического и территориального планирования; оценка динамики и уровня достижения ключевых показателей, целевых индикаторов стратегических программ; оценка вариантов соответствия использования государственных средств утвержденным стратегическим целям развития государства и его субъектов на средне- и долгосрочный период времени; оценка согласованности стратегических, промежуточных и тактичных целей
Этапы проведения аудита	Оценка обоснованности стратегических планов и программ, целесообразности их реализации
	Оценка эффективности формирования и использования государственных ресурсов с точки зрения реализуемой программы в установленные сроки стратегических целей и приоритетов государственной политики [169]
	Получение доказательств уровня достижения ключевых показателей, целевых индикаторов и подготовка на их основе комплексных заключений
Методы аудита	Экспертиза перспективности и ресурсной обеспеченности планированных проектов; стратегический анализ (SWOT-анализ) социально-экономического развития государства и его субъектов; сценарный метод прогнозирования траекторий достижения стратегических целей; программирование, бюджетирование
Содержание отчета	Оценка меры и динамики достижения стратегических целей государственных программ
Характер заключений и рекомендаций	Корректировка государственных программ и стратегических целей для повышения эффективности использования ресурсов в контексте общенациональных стратегических приоритетов

Документы стратегического планирования должны быть взаимосвязаны с документами территориального планирования субъектов государства, которые, в свою очередь, являются одним из инструментов управления комплексным развитием территорий и создают пространственно-территориальную основу для реализации стратегий и программ социально-экономического развития регионов и государства в целом. Должны быть скоординированы, взаимно согласованы и взаимосвязаны национальные, региональные и отраслевые стратеги [169].

Национальные стратегии формируются высшим политическим руководством страны, включая президентскую и парламентскую власть. Оценка хода и результатов реализации стратегических целей с точки зрения ресурсного обеспечения осуществляется Счетной палатой государства. Оперативные и тактические национальные цели являются результатом межотраслевых и отраслевых стратегий правительства и отдельных министерств, региональных стратегий местных органов власти.

Выводы к разделу 2

1.Формализованы концептуальные основы развития, базирующиеся на децентрализации системы ВГФК в Украине. Ее методологической основой являются стандарты ЕС, INTOSAI, национальные стандарты внутреннего аудита, Кодекс этики работника Государственной финансовой инспекции Украины. Субъектами ВГФК в Украине определены Государственная финансовая инспекция Украины и органы государственного и коммунального секторов. Формами ВГФК являются: внутренний контроль, внутренний аудит (централизованный и децентрализованный), инспектирование (централизованное и децентрализованное), проверка государственных закупок. Направления реформы ВГФК заключаются в следующем: внедрение рискоориентированной системы контроля, использование концепций системно-ориентированного аудита и возмещение утраченных финансов, переход к модели повышения ответственности руководителей органов государственного и

коммунального секторов. Концепцией предполагается создание служб внутреннего аудита в органах государственного и коммунального секторов, выполнение Государственной финансовой инспекцией Украины функций централизованного внутреннего аудита; постепенная замена инспектирования внутренним аудитом. Ожидаемыми результатами реализации Концепции являются: адаптация отечественного законодательства к законодательству ЕС; переход от административной к управленческой культуре; рациональное использование государственных финансов; укрепление финансовой дисциплины; предупреждение неэффективного использования государственных финансов; прозрачность деятельности органов государственного и коммунального секторов; оптимизация системы ГФК.

2.Основными направлениями реформирования системы государственного финансового контроля являются: осуществление независимого финансового контроля (аудита) эффективности реализации экономических и социальных проектов, которые поддерживаются международными финансовыми организациями; создание служб внутреннего аудита в органах государственного и коммунального секторов с постепенной заменой инспектирования на внутренний аудит; создание Минфином и Госфининспекцией единой базы данных внутреннего аудита в органах государственного и коммунального секторов; внедрение рискоориентированной системы инспектирования; подготовка предложений по осуществлению в дальнейшем Госфининспекцией централизованного внутреннего аудита; стандартизация процедур государственного внутреннего контроля; создание единой информационной системы и проведение электронного аудита; смещение акцентов с последующего контроля на процедуры возмещения утраченных финансов.

3.Реализация стратегических основ развития системы государственного финансового контроля будет способствовать: адаптации украинского законодательства к нормативам ЕС; повышению эффективности деятельности государственных органов посредством перехода от административной к управленческой культуре; рациональному использованию государственных финансов и укреплению финансовой дисциплины; оперативному реагированию на возникновение или угрозу возникновения фактов неэффективного использования государственных финансов и финансовых

нарушений; получению обоснованной информации о деятельности органов государственного и коммунального секторов; оптимизации финансовых расходов по обеспечению функционирования системы государственного внутреннего финансового контроля путем повышения эффективности использования имеющихся возможностей.

4.Стратегический аудит является новым методологическим инструментом государственного финансового контроля, основные объекты которого – социально-экономическое развитие и обеспечение национальной безопасности страны, заключающиеся в комплексной оценке способов использования средств и ресурсов, направленных на достижение долгосрочных целей развития для определения реализуемой программы в установленные сроки и внесения необходимых корректив, ориентированных на повышение эффективности использования ресурсов в контексте общенациональных стратегических приоритетов. Выделены основные элементы системы стратегического аудита (объекты, предмет, основная цель, задача, этапы проведения и методы аудита, содержание отчета, характер заключений и рекомендаций), представлена их характеристика.

5.Установлено, что перспективными направлениями внедрения стратегического аудита в РФ и Украине являются: создание вертикально интегрированной системы стратегического планирования развития государства и регионов, унификация горизонтов планирования, показателей и целевых индикаторов общегосударственных, отраслевых и региональных программ стратегического развития. Внедрение стратегического аудита, в совокупности с инструментарием финансового аудита и аудита эффективности, позволит органам внешнего государственного контроля охватить весь цикл использования бюджетных средств – от разработки программы до получения конечного результата.

6. Изучение механизма взаимодействия властных и предпринимательских структур привело к научному обоснованию концептуальной модели указанного механизма, сущностному анализу государственно-частного партнерства в рамках бюджетной программы Украины 2015 года под названием «Компенсация работодателю части фактических затрат, связанных с уплатой единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование», Комплексной киевской городской целевой

программы содействия развитию предпринимательства, промышленности и потребительского рынка на 2015 - 2018 годы и Долгосрочной целевой программы Российской Федерации «Повышение инвестиционной привлекательности города Барнаула на 2012 - 2017 годы».

РАЗДЕЛ 3

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ ЗА ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

3.1. Государственный бюджет Украины: аналитическая экспертиза и аудит соответствия

Государственный бюджет выполняет важные социально-экономические функции посредством осуществления финансирования потребностей распорядителей бюджетных средств. Вопреки важной значимости для развития экономики и общества в целом, бюджетная система Украины имеет определенные недостатки, связанные с высокой централизацией, проблемами финансирования дефицита бюджета в условиях высокого уровня государственного долга и т.п. Все это актуализирует обоснование состава и уровня расходов бюджета по критерию максимизации функции общественной полезности.

Недостатки системы финансового контроля приводят к весомым нарушениям и злоупотреблениям в области финансовых отношений в государстве. До сих пор Украина в глазах иностранцев воспринимается как страна, имеющая высокий уровень коррупции, что является одним из последствий несовершенства контроля со стороны государства, в частности, и финансового контроля. Усовершенствование системы финансового контроля в Украине и обеспечение финансовой дисциплины во время реформирования национальной экономики могут стать залогом эффективности намеченных реформ в государстве. Важная задача государственного финансового контроля заключается в обеспечении финансовой безопасности Украины, важной составляющей которой является бюджетная безопасность. Сущность бюджета раскрывается через его функции, которые сводятся к распределительной и контролирующей [170, стр. 293]. Реализация распределительной функции заключается в аккумулировании бюджетных поступлений с дальнейшим соответствующим их

использованием. Контролирующая функция означает, что общество через определенные структуры контролирует и выравнивает распределение бюджетных ресурсов.

Проблемы бюджетной сферы находятся в центре внимания многих ученых. В публикациях В.Д. Чернадчука осуществлено комплексное исследование бюджетных правоотношений в Украине, уточнено их определение, предложена авторская классификация [171, стр. 98], изложены научные подходы к пониманию сущности выполнения бюджета, состояния правового регулирования этой стадии бюджетного процесса [172, стр. 43].

В статье Т.О. Пожар обосновано построение финансово-бюджетного механизма государственного контроля с выделением основных элементов: целевая подсистема, объектно-субъектная, функциональная и подсистема обеспечения [173, стр. 94]. С.М. Фролов, Е.О. Балацкий рассматривают теоретико-методологические основы формирования институциональной характеристики бюджетного менеджмента на современном этапе развития Украины [174, стр. 329]. Высоко оценивая научный вклад указанных авторов, надо признать недостаточную проработку проблем государственного финансового контроля бюджетной сферы.

В современных условиях социально-экономического развития, сопровождаемых сложными кризисными явлениями и нестабильным функционированием сферы государственных финансов, возрастает роль деятельности Счетной палаты Украины. Как высший орган финансового контроля, она выполняет контрольные и экспертно-аналитические функции. В этом контексте научно-практический интерес представляет оценка результатов экспертно-аналитических мероприятий Счетной палаты Украины по налогам за предыдущие периоды для определения основных направлений контрольных проверок.

Государственный бюджет в 2012 г. не выполнен как по доходам, так и по расходам. Его доходы составили 346,05 млрд грн., или 90,3% плана (383,04 млрд грн.), расходы – 395,68 млрд грн., или 92,7% плана (427,04 млрд грн.) [175]. Доходы общего фонда Государственного бюджета Украины составили 289,58 млрд грн. при плане 322,23 млрд грн. Невыполнение плана на 47,78 млрд грн., или на 10,1%, вызвано

недопоступлением основных бюджетообразующих налогов. Так, план поступлений налога на добавленную стоимость: по ввезенным на территорию Украины товарам не выполнен на 14,74 млрд грн., или на 12,7%; по произведенным в Украине товарам (работам, услугам) – на 12,35 млрд грн., или на 13,2%. Плательщикам налога на добавленную стоимость денежными средствами возмещено на 2,34 млрд грн., или на 4,2%, меньше утвержденного показателя (приложение Б).

Фактические поступления акцизного налога по произведенным в Украине подакцизным товарам (продукции) оказались меньше плановых на 3,92 млрд грн., или на 14,4%; рентной платы за нефть и газовый конденсат, добываемые в Украине, – на 3,42 млрд грн. (39,2%) и на 1,70 млрд грн. (33,4%) соответственно.

План поступлений налога на прибыль предприятия не выполнен на 2 млрд 377,5 млн грн., или на 4,2%. На это повлияло сокращение объемов производства в областях реального сектора экономики, что привело к существенному ухудшению финансовых результатов субъектов хозяйствования и отрицательно повлияло на поступление налога на прибыль предприятий. Если в 2011 г. финансовые результаты предприятий к налогообложению составили 122,2 млрд грн., то в 2012 г. – 101,9 млрд грн. [176]. Убытки предприятий возросли со 150,5 до 176,1 млрд грн., а прибыли значительно меньше – с 272,7 до 277,9 млрд грн.

Переплаты налогов и сборов в Государственный бюджет Украины за 2012 г. возросли на 2,34 млрд грн., или 12,5%, – до 21,73 млрд грн. При этом сумма переизбытка уплаченных платежей уменьшилась с 13,3 до 10,13 млрд грн., или на 23,8%. Вместе с тем суммы платежей, уплаченные на конец 2012 г. субъектами хозяйствования в бюджет, начисление по которым состоится в следующем отчетном периоде, составили 10,93 млрд грн., что на 5,51 млрд грн., или вдвое, больше, чем на начало года.

Налоговая задолженность субъектов хозяйствования перед Государственным бюджетом Украины в 2012 г. уменьшилась на 2,8 млрд грн., или на 15,5%, и на конец года составила 15,2 млрд грн. При этом задолженность экономически активных предприятий на протяжении года сократилась на 3,7 млрд грн., или на 30,8%, и на конец 2012 г. составила 8,3 млрд грн., или 54,6% общей суммы налогового долга. В то

же время задолженность налогоплательщиков, относительно которых продолжается процедура банкротства и судом принято решение (постановление) о приостановлении производства по делу, увеличилась на 0,9 млрд грн., или 15,0%, – до 6,9 млрд грн. и составила 45,4% общей суммы.

Общая сумма доходов сведенного бюджета Украины за январь-декабрь 2013 г. составила 442742,9 млн грн. [177]. В январе-декабре 2013 г. Государственный бюджет Украины получил 339180,3 млн грн. В общий фонд Государственного бюджета за январь-декабрь 2013 г. поступило 291572,5 млн грн.

Крупнейшие поступления в общий фонд Государственного бюджета в 2013 г. составили:

- налог на добавленную стоимость (сбор) – 180769,4 млн грн.;

- налог на прибыль предприятий – 54249,9 млн грн.;

- акцизный налог по произведенным в Украине подакцизным товарам (продукции) – 24056,1 млн грн.;

- плата за пользование недрами – 13020,2 млн грн.;

- ввозная пошлина – 11095,3 млн грн.

Бюджетное возмещение налога на добавленную стоимость денежными средствами за январь-декабрь 2013 г. осуществлено в объеме 53447,6 млн грн.

В специальный фонд государственного бюджета за 2013 г. поступило 47607,8 млн грн.

Собственные поступления бюджетных учреждений за январь-декабрь 2013 г. составляли 28985,3 млн грн.

Сведенный бюджет за январь-декабрь 2013 г. выполнен с дефицитом в сумме 63591,3 млн грн. Дефицит государственного бюджета за январь-декабрь 2013 г. составил 64707,6 млн грн.

За 2013 г. погашение основной суммы долга государственного бюджета составило 79837,0 млн грн. Погашение внутреннего долга – 41870,6 млн грн., внешнего – 37966,4 млн грн. Государственные займы на финансирование государственного бюджета были осуществлены в объеме 145937,3 млн грн., в том числе в общий фонд – 142237,7 млн грн. На внутреннем рынке на финансирование государственного бюджета

было привлечено 94279,7 млн грн., от *внешних источников* поступило займов на сумму 51657,6 млн грн, в том числе в специальный фонд на финансирование совместных с международными финансовыми организациями проектов развития – 3699,6 млн грн. Кроме того, были осуществлены выпуски облигаций внутреннего государственного займа с целью увеличения уставных капиталов НАК «Нефтегаз Украины» на сумму 8000,0 млн грн., ПАО «Государственный сберегательный банк Украины» – 1400,0, ЧАО «Украинское Дунайское пароходство» – 300,0 млн грн., а также формирования уставного капитала ПАО «Аграрный фонд» – 5000,0 млн грн.

От приватизации государственного имущества за 2013 г. в государственный бюджет поступило 1480,0 млн грн.

Фискальная политика в 2014 г. оставалась умеренно строгой. Доходы Сведенного бюджета Украины, в отличие от 2013 г., возросли на 3% и составили 456,1 млрд грн. Поступления от основных бюджетообразующих налогов имели разнонаправленную динамику. В частности, возросли поступления от налога на доходы физических лиц на 4,2% и НДС – на 8,4%, а от налога на прибыль предприятий и международную торговлю сократились на 26,9 и 5,5% соответственно [178].

Расходы Сведенного бюджета Украины (включая кредитование за вычетом погашения) составили почти 528 млрд грн. и увеличились по сравнению с 2013 г. на 4,3%. Прежде всего это произошло за счет роста расходов на оборону и обслуживание долга. Вместе с тем расходы социального направления, такие как оплата труда и социальное обеспечение, уменьшились. Капитальные расходы также сократились на 31,2%.

Превышение темпов роста расходов над доходами в конце 2014 г. привело к увеличению дефицита Сведенного бюджета Украины до 72 млрд грн. (63,6 млрд грн. в 2013 г.). Его финансирование происходило преимущественно за счет долговых источников. В частности, внутренние займы составили почти 230 млрд грн., а внешние – 95 млрд грн.

Таким образом, выполнение Счетной палатой Украины контрольных и экспертно-аналитических функций по налогам открывает новые горизонты для обеспечения выполнения планов их поступления, поиска дополнительных резервов

формирования налоговой части Государственного бюджета Украины, особенно в части налога на добавленную стоимость. Следующим шагом к развитию функций Счетной палаты Украины согласно ведущей мировой практике должно стать распространение ее контрольных полномочий на доходы и расходы местных бюджетов Украины.

Согласно части четвертой ст. 153 Закона Украины «О Регламенте Верховной Рады Украины» закон о государственном бюджете не может содержать положения о приостановлении действия или внесении изменений в законы. Пункты 5.1-5.3 заключительных положений Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2014 год» дополняют подраздел 10 раздела XX «Переходные положения» Налогового кодекса Украины [179], приостанавливают на 2014 г. действие абзаца первого подпункта 1.5, подпунктов 1.6 и 1.7 пункта 16 подраздела 10 раздела XX «Переходные положения» Налогового кодекса Украины, действие абзаца четвертого подпункта 1 пункта 5-1 раздела VI «Заключительные и переходные положения» Бюджетного кодекса Украины. Указанные положения касаются уплаты сбора на развитие виноделия, садоводства и хмелеводства, зачисления в специальный фонд экологического налога, оформления возмещения сумм налога на добавленную стоимость облигациями внутреннего государственного займа, что приравнивается к выдаче налогоплательщику суммы бюджетного возмещения путем перечисления средств из бюджетного счета на счет налогоплательщика.

Ст. 22 и 23 Закона Украины «О Государственном бюджете Украины на 2014 год» предоставляют право Кабинету Министров Украины осуществить выпуск облигаций внутреннего государственного займа с дальнейшим приобретением в государственную собственность в обмен на эти облигации акций дополнительной эмиссии банков, доля государства в которых составляет не меньше 75% (в сумме 5,2 млрд грн.), а также других банков с соответствующим корректированием предельного объема государственного долга. В связи с этим п. 3 заключительных положений указанного Закона Украины уточняет порядок применения части первой ст. 11 и части первой ст. 23 Закона Украины «Про акционерные общества» (относительно запрета оплаты ценных бумаг долговыми эмиссионными ценными бумагами, эмитентом которых является приобретатель) [180], части второй ст. 32 Закона Украины «О банке и

банковской деятельности» по формированию уставного капитала путем денежных взносов в случае приобретения в государственную собственность акций банков в обмен на облигации внутреннего государственного займа [181].

Закон Украины «О Государственном бюджете Украины на 2014 год» устанавливает, что в 2014 г. Национальный банк Украины проводит отчисления в общие резервы, пока сумма общих резервов не будет равняться 5% объема денежно-кредитных обязательств Национального банка Украины. При этом перечисления в Государственный бюджет Украины прибыли до распределения осуществляются согласно ст. 15 этого Закона без учета части пятой ст. 5-1 Закона Украины «О Национальном банке Украины», предусматривающей, что Национальный банк осуществляет распределение прибыли в следующем соотношении: 50% направляется в общий резерв и другие резервы Национального банка, 50% перечисляется в Государственный бюджет Украины в следующий за отчетным год.

Частью третьей ст. 33 Бюджетного кодекса Украины предусмотрено, что Кабинет Министров Украины не позднее 1 апреля года, предшествующего плановому, рассматривает и одобряет проект Основных направлений бюджетной политики на следующий бюджетный период и в трехдневный срок представляет в Верховную Раду Украины, которая его рассматривает по специальной процедуре, определенной Регламентом Верховной Рады Украины.

Кабинет Министров Украины распоряжением от 27.03.2013 г. № 213-р одобрил проект Основных направлений бюджетной политики на 2014 г., но в предоставленных к законопроекту материалах отсутствуют расчеты объемов субвенций из государственного бюджета местным бюджетам по видам льгот и помощи с детальными финансовыми и количественными показателями, а также прогноз Государственного бюджета Украины на следующие за плановым два бюджетных периода, которые, согласно подпункту «г» пункта 1 и пункта 7 части первой ст. 38 Бюджетного кодекса Украины, представляются вместе с проектом закона о Государственном бюджете Украины [182].

Отсутствие в сопроводительных материалах к законопроекту ряда макропоказателей экономического и социального развития, учтенных при его

составлении, а также расчетов прогнозных объемов из большинства видов доходов государственного бюджета, в частности бюджетообразующих платежей (налога на добавленную стоимость, налога на прибыль предприятий, акцизного налога), усложняет оценку реалистичности их объемов [183].

Поступления налога на добавленную стоимость по ввезенным на территорию Украины товарам в 2013 г. составили 96,5 млрд грн.; прогнозированный объем поступлений на 2014 г., предусмотренный законом, определен в сумме 114,0 млрд грн, что на 17,5 млрд грн., или 18,13%, больше, чем в 2013 г. Поступления налога на добавленную стоимость по произведенным в Украине товарам (работам, услугам) в 2013 г. составили 84,5 млрд грн.; прогнозированный объем поступлений налога на добавленную стоимость по произведенным в Украине товарам (работам, услугам) на 2014 г. законом определен в сумме 96,4 млрд грн., что на 11,9 млрд грн., или 14,08 %, больше, чем в 2013 г. В сопроводительных материалах к законопроекту указано без приведения цифровых показателей, что расчет налога на добавленную стоимость по произведенным в Украине товарам на 2014 г. учитывает корреляционную зависимость показателей конечных потребительских расходов и поступлений налога, влияние динамики розничного товарооборота предприятий, объема реализации услуг населению и т.п.

Поступления акцизного налога по произведенным в Украине подакцизным товарам (продукции) в 2013 г. составили 26,4 млрд грн., что на 1,55 млрд грн., или на 3,8%, меньше, чем в предыдущем году. При этом, по данным Государственной службы статистики, в 2013 г., как и в предыдущем, имело место сокращение производства большинства видов подакцизной продукции. В частности, в январе-ноябре 2013 г., по сравнению с соответствующим периодом предыдущего года, производство бензина моторного сократилось на 41,2%, топлива дизельного – на 30, водки – на 17,9, сигарет – на 9,8, пива солодового – на 7,7%.

Поступления в государственный бюджет налога на прибыль предприятий в 2013 г. составили 54,3 млрд грн., что на 1,31 млрд грн., или 1,9%, меньше, чем в предыдущем году. При этом, по данным Государственной службы статистики, в январе-сентябре 2013 г., по сравнению с соответствующим периодом предыдущего

года, прибыль прибыльных предприятий (без учета результатов деятельности малых предприятий и бюджетных учреждений) сократилась на 3,0%. Поступления налога на прибыль предприятий на 2014 г. законом определены в сумме 43,1 млрд грн., что на 11,2 млрд грн., или на 25,99%, меньше, чем в 2013 г. Уменьшение поступлений налога на прибыль в 2014 г. обусловлено, в частности, сокращением объемов прибылей субъектов хозяйствования и снижением ставки налога с 19 до 18%.

В Законе Украины «О Государственном бюджете Украины на 2014 год» объем расходов, который направляется Пенсионному фонду Украины, предполагается в сумме 74,7 млрд грн. Расходы предусмотрены по двум бюджетным программам: КПКВК 2506020 «Дотация на выплату пенсий, надбавок и повышений к пенсиям, предназначенным по разным пенсионным программам» – 65,7 млрд грн.; КПКВК 2506050 «Покрытие дефицита средств Пенсионного фонда Украины для выплаты пенсий, в том числе покрытия расходов, связанных с обслуживанием долговых обязательств» – 9,0 млрд грн. Как указано в объяснительной записке к проекту закона, запланированный объем ассигнований даст возможность продолжить финансирование расходов в сфере пенсионного обеспечения согласно нормам действующего законодательства. При отсутствии в представленных в законопроект материалах проекта бюджета Пенсионного фонда на 2014 г. невозможно оценить реальность запланированного дефицита средств Фонда, обоснованность расходов государственного бюджета на его покрытие, возможность уменьшения объема невозвратных займов, предоставленных Пенсионному фонду из единого казначейского счета, задолженность по которым по состоянию на 1 декабря 2013 г. составила 49,1 млрд грн.

Государственный бюджет Украины на 2014 г. сформирован с меньшим дефицитом (68,6 млрд грн.), чем утверждено на 2013 г. (69,98 млрд грн.). Финансирование государственного бюджета предусмотрено осуществить за счет новых государственных займов и поступлений средств от приватизации государственного имущества. Предусмотренное превышение поступлений от государственных займов над суммой погашения государственного долга приведет к дальнейшему росту государственного долга. Предельный объем государственного долга на 31 декабря

2014 г. определен в сумме 664,0 млрд грн.

Для финансирования государственного бюджета планируется получить 199,4 млрд грн государственных займов и 17,0 млрд грн. поступлений от приватизации государственного имущества. При этом предусмотренный законом объем государственных займов на 34,1% превысит прогнозированный объем государственных займов, определенный на 2014 г. (131,4 млрд грн.) Среднесрочной стратегией управления государственным долгом на 2013-2015 гг. [184].

Государственный бюджет на 2014 г. не предусматривает принципиальных изменений в части формирования отношений государственного и местных бюджетов. За счет трансфертов из государственного бюджета и доходов местных бюджетов, учитываемых при определении межбюджетных трансфертов и направляемых в исполнение делегированных государственных полномочий, предусмотрено сформировать свыше 80% доходов местных бюджетов. Трансферты из государственного бюджета (65,1 млрд грн.) будут оставаться основным доходным источником местных бюджетов.

Частью второй ст. 4 Закона предусмотрено разрешить Министерству финансов Украины вносить изменения в исполнение государственного бюджета с целью отображения фактического поступления в 2014 г. кредитов (займов), привлекающихся государством в специальный фонд, и затрат на соответствующие бюджетные программы в рамках общего объема привлечения этих кредитов (займов) в 2014 г., утвержденного в приложении № 9 к данному Закону, на основании решения Кабинета Министров Украины, согласованного с Комитетом Верховной Рады Украины по вопросам бюджета, об исполнении специального фонда государственного бюджета по перераспределению расходов бюджета и предоставления кредитов из бюджета по соответствующим бюджетным программам в рамках общего объема бюджетных назначений главного распорядителя средств государственного бюджета или между главными распорядителями средств государственного бюджета.

Предложенная норма не согласовывается с частью второй ст. 95 Конституции Украины, которой установлено, что исключительно законом о государственном бюджете определяются любые расходы государства на общественные нужды, размер и

целевое направление этих расходов. Кроме того, к полномочиям комитетов Верховной Рады Украины, как определено ст. 89 Конституции Украины, относится осуществление законопроектной работы, подготовки и предварительного рассмотрения вопросов, отнесенных к полномочиям парламента. Принимать законы, согласно ст. 91 Конституции Украины, уполномочена Верховная Рада Украины. Право делегирования законодательной функции парламентом другому органу власти, в частности Кабинету Министров Украины, Конституцией Украины не предусмотрено.

В общем фонде государственного бюджета на 2014 г. Министерству финансов предусмотрены расходы по бюджетной программе по КПКВК 3511350 «Обслуживание государственного долга и мероприятия по постепенной компенсации гражданам потерь от обесценивания денежных сбережений в объеме не меньше 6,0 млрд грн.» в сумме 46,0 млрд. Это является нарушением ст. 6 Закона Украины «О государственных гарантиях восстановления сбережений граждан Украины», которой установлено, что средства для компенсации сбережений граждан определяются в государственном бюджете отдельной статьей. Целесообразно было название бюджетной программы по КПКВК 3511350 изложить в следующей редакции: «Обслуживание государственного долга», а расходы на мероприятия по постепенной компенсации гражданам потерь от обесценивания денежных сбережений установить по отдельной бюджетной программе.

В общем фонде государственного бюджета возвращения средств по коду программной классификации расходов и кредитования государственного бюджета КПКВК 3511660 «Возвращение бюджетных средств, полученных на возвратной основе в исполнение отдельных мероприятий» в сумме 126,4 млн грн. (приложение 4). Название бюджетной программы не отвечает требованиям ст. 2 Бюджетного кодекса Украины, поскольку понятие «бюджетные средства, полученные на возвратной основе» является обобщенным для всех программ по предоставлению кредитов из государственного бюджета, указанных в вышеуказанном приложении. Учитывая изложенное, целесообразно указать конкретные бюджетные программы по возвращению средств в государственный бюджет отдельно по каждому направлению.

Согласно требованиям части третьей ст. 97 Бюджетного кодекса Украины, в Государственном бюджете Украины утверждается объем дотации выравнивания,

субвенций, а также средств, передаваемых в государственный бюджет из местных бюджетов, отдельно для каждого из соответствующих местных бюджетов, если есть основания для предоставления и получения соответствующих межбюджетных трансфертов. В 2014 г. предполагается предоставить из государственного бюджета местным бюджетам субвенцию на финансирование мероприятий социально-экономической компенсации риска населения, проживающего на территории зоны исследования в общей сумме 183,8 млн грн. Однако в приложении № 7 к законопроекту распределение указанной субвенции в территориальном разрезе отсутствует.

3.2. Государственный аудит эффективности расходов Государственного бюджета Украины на экономическую деятельность

В современных условиях циклического развития финансово-бюджетной сферы стран мира возрастает роль государственного финансового контроля над эффективным функционированием государственных финансов. В статьях И.П. Булеева, Т.Ю. Корытько, О.М. Крук, О.М. Эсманова рассмотрено значение финансового контроля в эффективном и целевом использовании бюджетных средств, проведен анализ современного состояния и проблем функционирования государственного финансового контроля на разных уровнях субъектов бюджетного процесса, бюджетных нарушений, неэффективного использования бюджетных средств, нарушений и недостатков администрирования доходов и т.п. [185; 186]. Важным инструментом управления государственными финансами является программно-целевой метод. М.О. Кизим, Г.М. Феденко проанализировали нормативно-законодательную базу по разработке целевых программ, их контролю и оценке эффективности, а также определили положительные моменты и недостатки отечественного законодательства в этой сфере [187, стр. 7].

Современной формой проведения государственного финансового контроля является государственный аудит эффективности. В статье Ю.Б. Слободяник проанализированы существующие подходы к определению видов и форм

государственного аудита, предложено использование представленной классификации при разработке законодательных и нормативных актов в области контроля государственных финансов [188, стр. 353]. И.В. Кныш разработана математическая модель классификации предприятий для оценки финансового состояния на основе дискриминантного анализа, позволяющего выявить зоны риска и существенным образом сократить время планирования государственного финансового аудита [189, стр. 162]. В статьях О.Е. Найденко, Н.В. Архирейской рассмотрены особенности налогового аудита, формы его осуществления, а также взаимосвязь с процессом налогового контроля и пути взаимодействия государственных контролирующих органов по вопросам налогообложения [190; 191].

В течение последних лет бюджетная проблематика в Украине привлекает все большее внимание политиков, экономистов, аналитиков, общественных организаций, средств массовой информации и т.п. В этом аспекте следует акцентировать внимание на работах И.М. Боярко, И.И. Дьяконовой, О.В. Дейнеки, Н.А. Дехтяр, В.Ю. Дудченко, А.О. Епифановой, И.В. Сало. Авторами исследуются основы бюджетной системы Украины, механизм формирования доходов и расходов бюджета [192], экономическая природа дефицита бюджета, тенденций его развития и взаимосвязи с общими макро- и микроэкономическими показателями экономики страны [193]. Делается акцент на том, что бюджетные расходы на всех уровнях должны быть сформированы из доходов бюджета, т.е. сбалансированный бюджет должен быть основной целью бюджетной политики [194, с. 25]. Также определяются основы построения базовой модели динамики государственного долга и модели динамики удельного государственного долга при условиях профицита и дефицита государственного бюджета [195, с. 349]. В условиях европейской интеграции Украины важным является определение проблем, стратегии, основных задач и направлений бюджетной политики Европейского Союза на современном этапе [196, с. 198]. Бюджетная политика ЕС и Украины обусловлена историческими и национальными особенностями, зависит от социально-экономической и политической ситуации, учитывает стратегические приоритеты социально-экономического развития страны и формируется исходя из модели организации финансовых отношений [197, с. 47]. Высоко оценивая научный вклад ученых,

исследующих проблемы бюджетной сферы, следует указать на недостаточное внимание к анализу расходов Государственного бюджета Украины по функциональной классификации.

Государственный бюджет страны выполняет важные функции, связанные с финансированием обороны, общественного порядка, безопасности, судебной власти, охраны окружающей среды, экономической деятельности, жилищно-коммунального хозяйства, здравоохранения, духовного и физического развития, образования, социальной защиты и социального обеспечения. Расходы и кредитование бюджета классифицируются по: бюджетным программам (программная классификация); признаку главного распорядителя бюджетных средств (ведомственная классификация); функциями, с выполнением которых связаны расходы и кредитование бюджета (функциональная классификация). Программная классификация расходов и кредитования бюджета используются в случае применения программно-целевого метода в бюджетном процессе. Ведомственная классификация расходов и кредитования бюджета содержит перечень главных распорядителей бюджетных средств для систематизации расходов и кредитования бюджета по признаку главного распорядителя бюджетных средств.

Источником для анализа является приложение № 3 к Закону Украины «О Государственном бюджете Украины на 2014 год» и коды программной, а также функциональной классификации расходов и кредитования бюджета (ФКРКБ). Законом предусмотрено выполнение в 2014 г. более чем 500 бюджетных программ, из которых крупнейшие объемы бюджетных назначений предусмотрены главным распорядителям бюджетных средств. Кроме программ социального назначения, предполагается бюджетная поддержка ряда отраслей, в частности, топливно-энергетического комплекса, дорожного сектора, сельского хозяйства и т.п. [198].

Расходы на экономическую деятельность составляют 38,9 млрд грн., в том числе общий фонд – 20,7, специальный – 18,2 млрд грн. (рис. 3.1).

Их доля в расходах Государственного бюджета Украины составляет 8,91%, в том числе в общем фонде – 5,48%, в специальном – 30,8%.

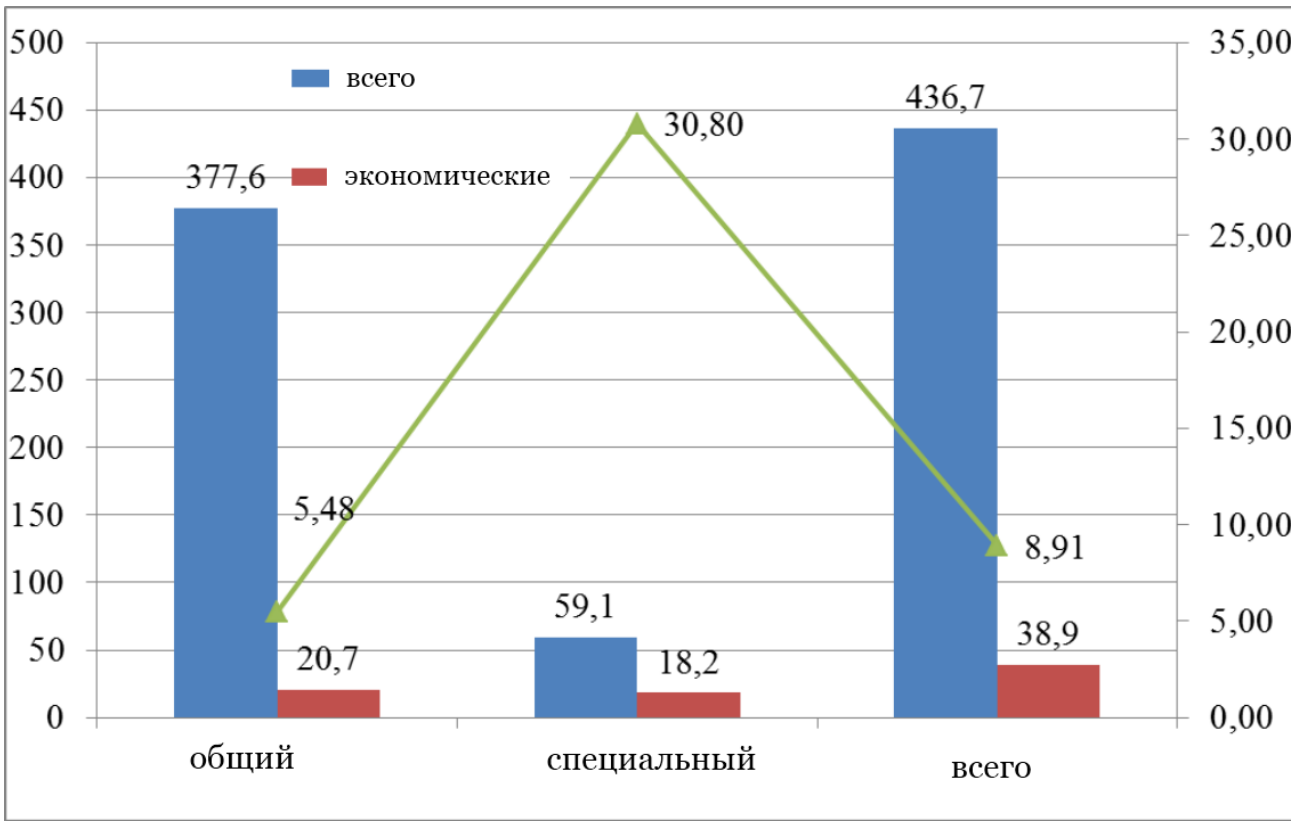

Рис. 3.1. Расходы Государственного бюджета Украины в общем и на экономическую деятельность в 2014 г.

В общем фонде наибольшая доля расходов (63,92%), или 13,2 млрд грн., приходится на поддержку топливно-энергетического комплекса (табл. 3.1). Угольной отрасли выделено 13173,3 млн грн., в том числе 12168,0 млн грн. – на государственную поддержку угледобывающих предприятий на частичное покрытие расходов по себестоимости готовой товарной угольной продукции, 937,8 млн грн. – на реструктуризацию угольной и торфодобывающей промышленности. Эти ассигнования отнесены на счет фонда развития. Другим отраслям экономики выделено 3452,3 млн грн., или 16,67% расходов общего фонда бюджета.

Наиболее значительными являются проекты развития: создание Государственного фонда регионального развития (1 млрд грн.) и выполнение долговых обязательств по кредитам, привлеченным под государственные гарантии для реализации проектов «Циклон-4» и «Создание Национальной спутниковой системы связи» (2333,4 млн грн.).

На поддержку сельского хозяйства предусмотрено 2155,4 млн грн., или 10,41% общего фонда бюджета, в том числе на противоэпизоотические мероприятия и участие в Международном эпизоотическом бюро – 86,9 млн грн., на руководство и управление в сфере земельных ресурсов – 519,3, на проведение земельной реформы – 48 млн грн.

Со специального фонда развития сельскому хозяйству выделено 2034,3 млн грн., или 11,18%, в том числе на государственную поддержку развития хмелеводства, овощеводства, закладку молодых садов, виноградников, ягодников и надзор за ними – 100 млн грн., государственную поддержку отрасли животноводства – 888,0 млн грн. Значительные суммы средств из общего и специального фондов выделены на организацию и регулирование деятельности учреждений в системе Государственной ветеринарной и фитосанитарной службы Украины (1740,5 млн грн.), руководство и управление в системе (353,3 млн грн.).

Основная доля специального фонда бюджета развития (14405,8 млн грн., или 79,15%) приходится на дорожное хозяйство, а именно: на развитие сети и содержание автомобильных дорог общего пользования – 3248,1 млн грн., в том числе 200 млн грн. предусмотрено на оборудование нерегулированных пешеходных переходов отечественными комплексными системами освещения и обозначение дорожными знаками и разметкой. Средства в сумме 11157,7 млн грн. предназначено для выполнения долговых обязательств по кредитам, полученным под государственные гарантии на развитие сети автомобильных дорог общего пользования. Также в бюджете развития специального фонда предусмотрено финансирование реализации программ помощи Европейского Союза в сфере энергетики (1079,5 млн грн.).

Таким образом, в общих расходах бюджета на экономическую деятельность предусмотрено финансирование угольной отрасли – 33,87%, дорожного хозяйства – 37,05, сельского хозяйства – 10,77, других отраслей экономики – 8,88%. Крайне низкой (2,23%) является доля расходов на фундаментальные и прикладные исследования и разработки в отраслях экономики. Общая сумма кассовых расходов Сведенного бюджета Украины за 2014 г. составила 523125,7 млн грн., что на 3,4%, или на 17281,9 млн грн., больше соответствующего показателя 2013 г.

Таблица 3.1

Состав и структура расходов Государственного бюджета Украины на экономическую деятельность в 2014 г. (построено по данным источников [199-201])

Код ФКРКБ	Направления экономической деятельности	Общий фонд		Специальный фонд		Итого	
		тыс. грн.	%	тыс. грн.	%	тыс. грн.	%
1	2	3	4	5	6	7	8
0400	Экономическая деятельность – итого	20705268,9	100,00	18200609,4	100,00	38905878,3	100,00
0410	Общая экономическая, торговая и трудовая деятельность	591488	2,86	8835,7	0,05	600323,8	1,54
0411	Общая экономическая и торговая деятельность	317637	1,53	4960,1	0,03	322596,9	0,83
0412	Регулирование трудовых отношений	273851,3	1,32	3875,6	0,02	277726,9	0,71
0420	Сельское хозяйство, лесное хозяйство и охота, рыбное хозяйство	2328061	11,24	2034466,4	11,18	4362527,3	11,21
0421	Сельское хозяйство	2155372	10,41	2034353,4	11,18	4189725,4	10,77
0422	Лесное хозяйство и охота	42315,6	0,20	43	0,00	42358,6	0,11
0423	Рыбное хозяйство	130373	0,63	70	0,00	130443,3	0,34
0430	Топливно-энергетический комплекс (ТЭК)	13234567	63,92	1093965,5	6,01	14328532,5	36,83
0431	Угольная отрасль	13173280	63,62	5300,3	0,03	13178580,3	33,87
0433	Электроэнергетическая отрасль	36783,3	0,18	1088665,2	5,98	1125448,5	2,89
0434	Другие отрасли ТЭК	24503,2	0,12	0	0,00	24503,2	0,06
0440	Другая промышленность и строительство	227013	1,10	45016,9	0,25	272030,2	0,70
0441	Промышленность по добыче рудных и нерудных полезных ископаемых	60233,8	0,29	45016,9	0,25	105250,7	0,27
0442	Обрабатывающая промышленность	17770,3	0,09	0	0,00	17770,3	0,05
0443	Строительство	163977	0,79	0	0,00	163976,9	0,42
0444	Воспроизводство минерально-сырьевой базы	149009	0,72	0	0,00	149009,2	0,38
0450	Транспорт	226326	1,09	14405824	79,15	14632149,7	37,61

Продолжение табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8
0451	Автомобильный транспорт	43069,6	0,21	0	0,00	43069,6	0,11
0452	Водный транспорт	70142,1	0,34	0	0,00	70142,1	0,18
0454	Воздушный транспорт	67247,2	0,32	0	0,00	67247,2	0,17
0455	Трубопроводный и другой транспорт	35565	0,17	0	0,00	35565	0,09
0456	Дорожное хозяйство	10301,8	0,05	14405824	79,15	14416125,8	37,05
0460	Связь, телекоммуникации и информатика	37616,9	0,18	46295	0,25	83911,9	0,22
0470	Другие отрасли экономики	3452288	16,67	2169,8	0,01	3454457,9	8,88
0480	Фундаментальные и прикладные исследования	596649	2,88	270258	1,48	866906,7	2,23
0490	Другая экономическая деятельность	11260,9	0,05	293778,6	1,61	305039,5	0,78

Кассовые расходы Государственного бюджета Украины за 2014 г. составили 430217,8 млн грн., что на 6,6%, или на 26761,7 млн грн., больше соответствующего показателя 2013 г. [202]. Кассовые расходы общего фонда государственного бюджета за 2014 г. составили 371139,4 млн грн., что больше соответствующего показателя 2013 г. на 2,9%, или на 10287,5 млн грн.

По функциональной классификации статей расходов в 2014 г.:

расходы на обслуживание государственного долга по сведенному бюджету возросли против 2013 г. на 49% (до 49434,6 млн грн.), по государственному – на 51,5% (до 47976,7 млн грн.);

без учета расходов на обслуживание государственного долга расходы на общегосударственные функции по сведенному бюджету уменьшились на 3,9% (до 27411,3 млн грн.), в том числе по государственному – на 3,1% (до 17849,1 млн грн.);

расходы на оборону по государственному бюджету возросли на 84,4% – до 27363,4 млн грн.;

расходы на общественный порядок, безопасность и судебную власть по сведенному бюджету возросли на 13,8% (до 44864,6 млн грн.), в том числе по государственному – на 13,9% (до 44619,0 млн грн.);

расходы на экономическую деятельность по сведенному бюджету снизились на 14% (до 43637,6 млн грн.), в том числе по государственному – на 16,7% (до 34410,7 млн грн.);

расходы на охрану окружающей природной среды по сведенному бюджету снизились до 3481,7 млн грн., в том числе по государственному – до 2597,0 млн грн., что связано с осуществлением в 2014 г. расходов за счет средств, полученных от продажи частей установленного количества выбросов парниковых газов, предусмотренного ст. 17 Киотского протокола Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата, в сумме 388,5 млн грн. против 1834,0 млн грн. в 2013 г.;

расходы на жилищно-коммунальное хозяйство по сведенному бюджету увеличились в 2,3 раза (до 17808,5 млн грн.), в том числе по государственному бюджету – в 1,2 раза (до 111,5 млн грн.), что связано с проведением в 2014 г. субвенции из

государственного бюджета местным бюджетам на погашение задолженности по разности в тарифах в сумме 12423,1 млн грн. против 2052,5 млн грн. в 2013 г.;

расходы на здравоохранение по сведенному бюджету снизились на 7,2% (до 57150,1 млн грн.), в том числе по государственному – на 17,8% (до 10580,8 млн грн.);

расходы на духовное и физическое развитие по сведенному бюджету возросли на 1,4% – до 13857,7 млн грн., при этом по государственному бюджету уменьшились на 4,7% – до 4872,8 млн грн.;

расходы на образование по сведенному бюджету снизились на 5,1% (до 100109,5 млн грн.), в том числе по государственному – на 7,3% (до 28677,9 млн грн.);

расходы на социальную защиту и социальное обеспечение по сведенному бюджету уменьшились на 4,9% (до 138004,7 млн грн.), в том числе по государственному – на 9,0% (до 80558,2 млн. грн.).

Расходы государственного бюджета на трансферт Пенсионному фонду в 2014 г. были профинансированы в объеме 75813,9 млн грн., в том числе расходы на покрытие дефицита средств Пенсионного фонда Украины для выплаты пенсий в сумме 14683,2 млн грн., что на 32,5% (7080,6 млн грн.) меньше по сравнению с 2013 г.

На рис. 3.2 приведена структура расходов Государственного бюджета Украины на экономическую деятельность в 2014 г.

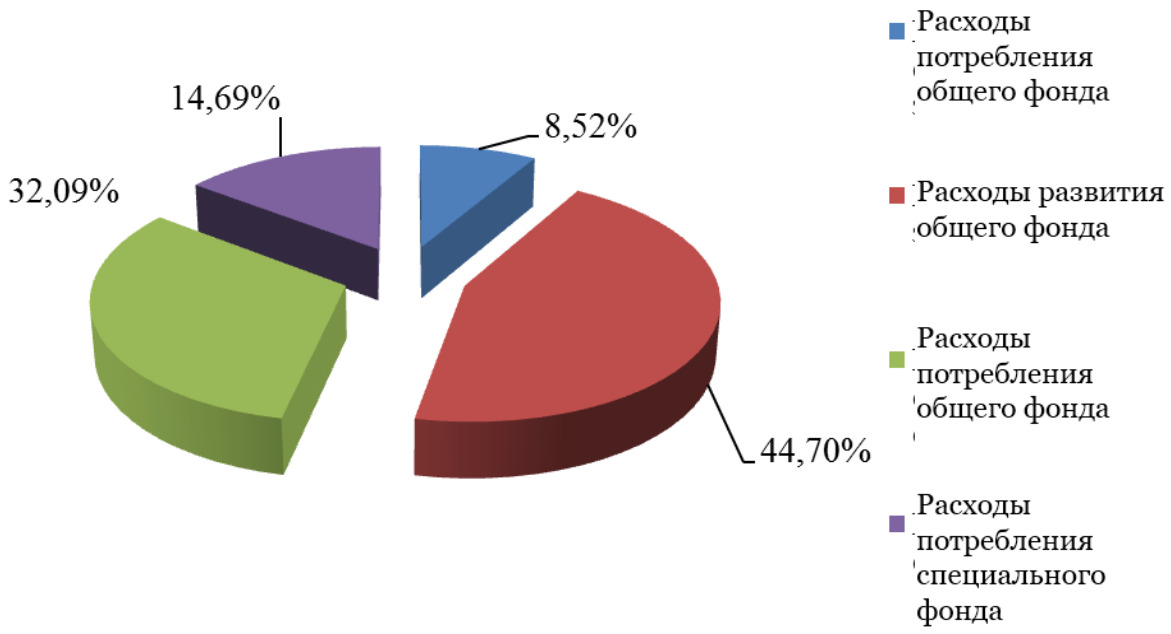

Рис. 3.2. Структура расходов Государственного бюджета Украины на

экономическую деятельность в 2014 г.

Расходы общего и специального фондов соотносятся как 53,22 и 46,78%, а расходы фондов потребления и развития – как 40,61 и 59,39%. Основной удельный вес расходов относится к общему фонду развития (44,7%).

3.3. Европейская хартия местного самоуправления как основа реформирования местных финансов и контроля

Конституционная реформа в Украине воспринимается украинским и мировым сообществами как залог преодоления экономико-политического кризиса. Президент Украины в начале июля 2014 г. представил Верховной Раде Украины законопроект о внесении изменений в Конституцию Украины относительно полномочий органов государственной власти и местного самоуправления. Актуальность проблемы обостряется избранным Украиной путем на евроинтеграцию. Европейская хартия местного самоуправления (EXMC – European Charter of Local Self-Government), принятая Советом Европы в 1985 г., является сборником финансовых и структурных гарантий. Украина, которая ратифицировала EXMC в 1997 г. [203], не объявила никаких предостережений относительно решений, установленных в EXMC.

Базовые положения Европейской Хартии в финансовой сфере посвящены урегулированию вопросов финансового обеспечения деятельности органов местного самоуправления и выравниванию финансового потенциала территорий. Органы местной власти имеют право в рамках национальной экономической политики на свои собственные адекватные финансовые ресурсы, которыми они могут свободно распоряжаться в рамках своих полномочий. По крайней мере, часть финансовых ресурсов местных властей формируется за счет местных налогов и сборов, размер которых они имеют полномочие устанавливать в рамках закона. Финансовые системы, составляющие основание ресурсов местных властей, имеют достаточно диверсифицированный и повышающий характер и должны обеспечивать возможность приводить имеющиеся ресурсы, насколько это практически возможно, в соответствие к

реальному росту стоимости выполнения задач местных властей. Защита более слабых в финансовом отношении местных властей требует внедрения процедур устранения финансовых диспропорций или аналогичных мероприятий с целью преодоления последствий неравного распределения потенциальных источников финансирования и финансового бремени, которое они должны нести. Такие процедуры или мероприятия не наносят ущерба полномочиям, которые местные власти могут осуществлять в рамках их собственной компетенции. Местные власти информируются соответствующим образом о порядке выделения им перераспределенных ресурсов. По мере возможности дотации органам местной власти не назначаются для финансирования конкретных проектов. Предоставление дотаций не отменяет их основоположную свободу проводить свою политику в рамках их собственной компетенции. Для целей осуществления займов инвестиционного капитала органы местной власти имеют доступ к национальному рынку капитала в рамках закона.

Согласно Конституции Украины народ осуществляет власть непосредственно и через органы государственной власти и органы местного самоуправления (ст. 5), в Украине признается и гарантируется местное самоуправление (ст. 7). Детальные положения по местному самоуправлению содержатся в ст. 140-146, однако они не дают четкого определения юридического характера местного самоуправления; конституционно гарантированных признаков его самостоятельности, которые были бы предметом защиты в суде, задекларированного в ст. 145. Согласно ст. 142 Конституции Украины материальной и финансовой основой местного самоуправления является движимое и недвижимое имущество, доходы местных бюджетов, другие средства, земля, природные ресурсы, находящиеся в собственности территориальных общин сел, поселков, городов, районов в городах, а также объекты их общей собственности, находящиеся в управлении районных и областных советов.

Процессы децентрализации власти неизбежно будут сопровождаться ростом финансовой автономии органов местного самоуправления. При этом крайне актуальным является определение ее адекватного уровня, который будет обеспечивать эффективную взаимосвязь между финансовой автономией органов местного самоуправления и уровнем социально-экономического развития территориальных

единиц [204, с. 135]. Обеспечение финансовой устойчивости местного бюджета должно учитывать как текущее состояние, так и долгосрочные тенденции изменения показателей финансовой автономии, бюджетной эффективности и финансовой состоятельности органов местного самоуправления [205; 206]. Их рост будет нуждаться в формировании целостных критериальных комплексов обобщающей и территориальной оценки, а также применении адекватных форм и методов государственного финансового контроля.

Исследованию системы государственного финансового контроля посвящены работы многих ученых, среди которых Е.О. Балацкий [207; 208], В.Г. Боронос [209], И.Г. Боярко, О. В. Лютая, Н. Г. Пигуль [210], Т.А. Васильева [211], Н.В. Винниченко [212], Т. П. Гончаренко, Н. О. Сидоренко [160], С.М. Козьменко [214]. Авторы рассматривают концептуальные основы, организационно-экономические формы и финансовые механизмы управления средствами местных бюджетов развития с целью повышения эффективности инвестиционного обеспечения социальной сферы; анализируют положительные и отрицательные изменения от внедрения бюджетной реформы; проводят комплексное исследование теоретико-методологических основ управления местными бюджетами на базе оптимизации их доходной и затратной частей, определения бюджетного потенциала и идентификации его количественных характеристик. Также акцентируется внимание на международных аспектах сотрудничества, положительно влияющих на современные маркетинговые стратегии, процессе развития бренда городов, других трансформационных преобразованиях, происходящих на локальном уровне и способствующих постоянному развитию населенных пунктов Украины. Проблематике реформирования местных органов власти и местного самоуправления, их органов и функций, определению оптимальных размеров территориальных общин, практической реализации межбюджетных отношений в процессе управления бюджетными системами зарубежных стран и Украины посвящены статьи Л. Б. Рябушки [215], О. В. Стоговой [216; 217], В. М. Шиленко [218]. Однако проблемы государственного финансового контроля на местном уровне не находят необходимого внимания ученых.

Анализ состояния развития государственного финансового контроля в Украине

позволил выявить преобладающую его ориентацию на систему центральных органов исполнительной власти. Тем не менее, нерешенными остаются вопросы соответствия финансового обеспечения деятельности органов местного самоуправления ЕХМС и налаживание его действенного финансового контроля со стороны центральных и местных органов власти, распределения полномочий между ними и т.п.

Рассмотрим основные проблемы, касающиеся выполнения базовых положений ЕХМС. Ключевой из них остается большая концентрация общественных задач и средств в системе государственной администрации и отсутствие четкого распределения задач между органами местного самоуправления разного уровня, а также между местным самоуправлением и центральной властью. По результатам 2013 г. в государственный бюджет поступило 339226,9 млн грн., в том числе доходов – 337617,6 млн грн. и трансфертов из местных бюджетов – 1609,3 млн грн., в общий и специальный фонды местных бюджетов (без учета межбюджетных трансфертов) поступило 105171,1 млн грн., или 102% годовых расчетных показателей Министерства финансов Украины и 96,9% показателей, утвержденных местными советами на год с учетом изменений. Т.е. соотношение доходов государственного и местного бюджетов составляет приблизительно 3:1.

Чрезмерное количество административно-территориальных единиц и органов местного самоуправления создает серьезные препятствия в процессе децентрализации общественных задач и независимой финансовой деятельности органов местного самоуправления. Органы местного самоуправления в Украине не наделены надлежащими полномочиями. Значительная часть общественных задач, выполняемых в интересах местных жителей, не была передана в компетенцию органов местного самоуправления. Полномочия, которыми наделены органы местного самоуправления в Украине, делятся на собственные и делегированные. Собственные полномочия включают задачи местного значения, обеспечивающие реализацию прав и обязанностей местного самоуправления, определенных законами Украины. Делегированные полномочия охватывают выполнение функций, обусловленных законами Украины, которые передаются местному самоуправлению центральным правительством согласно принципу субсидиарности. Преобладающая часть функций

местного самоуправления представлена делегированными полномочиями. Это означает, что органы местного самоуправления имеют довольно ограниченные возможности принятия решений в сфере выполнения делегированных полномочий. Таким образом, нарушается независимость органов местного самоуправления в сфере управления общественными делами на подведомственной территории.

Основу доходов местных бюджетов составляют доходы общего фонда (в 2013 г. – 84892,1 млн грн., или 80,72% общих доходов). Финансовая деятельность местных органов, отображаемая в составе операций специального фонда бюджета, снижает степень транспарентности местных бюджетов. Составляющими специального фонда бюджета являются: доходы бюджета (включая собственные поступления), имеющие целевую направленность; расходы бюджета, осуществляемые за счет конкретно определенных поступлений специального фонда бюджета (в том числе собственных поступлений); кредитование бюджета; финансирование специального фонда бюджета. Таким образом, доходы и расходы местных бюджетов, прямо не связанные с выполнением общественных функций бюджетными учреждениями, отображаются в составе специального фонда бюджета. Позитивным моментом такого подхода является отображение внебюджетных операций в бюджетной отчетности. С другой стороны, доходы и расходы, связанные с коммерческой деятельностью бюджетных учреждений, не являются чисто бюджетными операциями, поскольку сбор таких доходов и расходование полученных средств не регулируются нормами бюджетного законодательства и не контролируются правительством. В результате указанной практики чисто бюджетные доходы и расходы смешиваются с коммерческими операциями бюджетных учреждений, что нивелирует представление о фактическом размере и структуре бюджета.

Одной из основных задач, решаемых правительством, является укрепления финансовой основы местного самоуправления на базе собственных доходов. Основными платежами в составе доходов общего фонда местных бюджетов являются налог на доходы физических лиц и плата за землю. По итогам года налога на доходы физический лица получено в сумме 64586,0 млн грн., что на 3520 млн грн., или на 5,8% больше, чем в 2012 г., платы за землю –12802,9 млн грн., что на 221,2 млн грн., или на

1,8% больше, чем в 2012 г. Внесенными в 2012 г. изменениями в Бюджетный кодекс Украины в местные поступления областных бюджетов, республиканского АР Крым и бюджетов Киева и Севастополя с 2013 г. передано 7 видов платы за лицензии и плата за государственную регистрацию. Дополнительный ресурс этих бюджетов в исполнение собственных полномочий составил 858,4 млн грн. Таким образом, доля собственных поступлений в общих доходах местных бюджетов (без учета межбюджетных трансфертов) составляет 74,4%. Перспективы укрепления доходной базы местных бюджетов связаны также с налогом на недвижимое имущество, отличное от земельного участка. Данный налог зачисляется в бюджеты развития (приложение Б).

Общегосударственные налоги и трансферты из государственного бюджета представляют собой весомый источник поступлений в местные бюджеты. Частично это является следствием доминирования делегированных полномочий в структуре расходов местных бюджетов. Согласно ст. 85 Бюджетного кодекса Украины государство может передать органам местного самоуправления право на осуществление расходов лишь при условии соответствующей передачи финансовых ресурсов в виде закрепленных за соответствующими бюджетами общегосударственных налогов и сборов (обязательных платежей) или их доли, а также трансфертов из Государственного бюджета Украины [13].

По итогам 2013 г. местным бюджетам предоставлены трансферты из государственного бюджета в сумме 117213,8 млн грн., в том числе по общему фонду – 114472 млн грн. и по специальному – 2741,8 млн грн. Объем дотаций местным бюджетам из государственного составил 61220,4 млн грн., в том числе дотация выравнивания – 55695,4 млн грн. Из 54628,0 млн грн. предоставленных местным бюджетам субвенций основная часть (39565,2 млн грн, или 73%) приходится на выплату помощи семьям с детьми, малообеспеченным семьям, инвалидам детства, детям-инвалидам и временной государственной помощи детям. Доходы, закрепленные за местными органами для финансирования делегированных полномочий, и трансферты из государственного бюджета не являются финансовыми ресурсами, которыми местные органы могут свободно распоряжаться для выполнения своих функций. Таким образом, финансовая независимость местного самоуправления,

гарантированная законами Украины, на самом деле является декларативной, и эффективное выполнение задач, возложенных на эти органы, становится проблематичным.

Деятельность органов местного самоуправления в Украине не обеспечена адекватными доходными источниками. С одной стороны, доходы, закрепленные за местными бюджетами, недостаточны для выполнения возложенных на местные органы функций; с другой – налоговые полномочия местных органов для увеличения доходной части местных бюджетов являются ограниченными.

Запрет осуществления займов некоторыми местными органами представляет собой еще одно нарушение прав местного самоуправления. Ст. 73 Бюджетного кодекса Украины определяет особенности утверждения местного бюджета с дефицитом или профицитом. Местный бюджет может утверждаться с дефицитом по общему фонду в случае использования свободного остатка бюджетных средств (путем внесения изменений в решение о местном бюджете по результатам годового отчета о выполнении местного бюджета за предыдущий бюджетный период). Условиями утверждения местного бюджета с дефицитом по специальному фонду являются: привлечение в бюджет развития средств от местных займов, средств из общего фонда, поступления вследствие продажи/предъявления ценных бумаг, а также использование остатков средств специального фонда, кроме собственных поступлений бюджетных учреждений.

Местный бюджет может утверждаться с профицитом по специальному фонду в случае погашения местного долга, приобретения ценных бумаг. Такое положение противоречит ст. 8 ЕХМС, которой предполагается предоставление доступа местным органам к национальному рынку капиталов с целью осуществления займов для финансирования капитальных вложений.

Механизмы выравнивания финансового потенциала территорий основываются на формульном подходе к расчетам трансфертов из государственного бюджета местным бюджетам, регламентированному главой 16 Бюджетного кодекса Украины «Межбюджетные трансферты». Они повышают справедливость и эффективность системы межбюджетных отношений, однако ряд проблем остались

неурегулированными: базовые единицы местного самоуправления в Украине (города районного значения, села и поселки) не были привлечены к процессу реформирования; формульный подход к расчету трансфертов из государственного бюджета не устранил возможностей субъективного принятия решений; методика расчета трансфертов не учитывает действительных расходов на предоставление государственных услуг и фактической налоговой способности местных общин; контроль над выполнением делегированных полномочий местных органов не был установлен.

Местные органы городов районного значения, сел и поселков остались финансово подчиненными районам. Согласно ст. 101 Бюджетного кодекса Украины городские (городов Киева и Севастополя, городов республиканского Автономной Республики Крым и областного значения) и районные советы могут предусматривать в соответствующих бюджетах дотации выравнивания бюджетам районов в городах, бюджетам сел, их объединений, поселков, городов районного значения (кроме бюджетов местного самоуправления, для которых в государственном бюджете определяются межбюджетные трансферты), а также средства, передающиеся из таких бюджетов в городские (городов Киева и Севастополя, городов республиканского Автономной Республики Крым и областного значения) и районных бюджетов [13]. Такая практика ограничивает независимость органов местного самоуправления. Финансовая модель иерархической зависимости делает невозможным полноценное функционирование местного самоуправления на базовом уровне.

Формульный подход к расчету дотаций выравнивания из государственного бюджета не устранил возможностей для произвольного принятия решений и политического торга между центром и регионами. Возможность ежегодного пересмотра коэффициента относительной налогоспособности лишает местные органы стимула к наращиванию доходной базы, методы учета депрессивности регионов и использования корректирующих коэффициентов четко не прописаны. Последствие данной ситуации заключается в недостаточном уровне транспарентности финансирования делегированных полномочий. Процесс предоставления дополнительных дотаций из Государственного бюджета Украины основывается как на объективных экономических критериях, так и на субъективных политических

решениях.

Средства, полученные органами местного самоуправления в виде трансфертов из государственного бюджета, могут быть использованы лишь на финансирование делегированных полномочий. Таким образом, государство контролирует направления расходования средств, перечисляемых местным бюджетам. Такие ограничения приводят к тому, что местные органы не имеют стимулов для эффективного управления расходами своих бюджетов.

Согласно ст. 26 Бюджетного кодекса Украины контроль над соблюдением бюджетного законодательства направлен на обеспечение эффективного и результативного управления бюджетными средствами и осуществляется на всех стадиях бюджетного процесса его участниками. Контроль над использованием средств Государственного бюджета Украины от лица Верховной Рады Украины осуществляется Счетной палатой [13]. В соответствии со ст. 78 «Выполнение местных бюджетов» Бюджетного кодекса Украины местный финансовый орган при участии органов, контролирующих взимание поступлений бюджета, в процессе выполнения местного бюджета по доходам осуществляет прогнозирование и анализ доходов соответствующего бюджета.

Вместе с тем не определены регулярные процедуры и действенных механизмов контроля над выполнением делегированных полномочий местными органами. Объекты контроля ограничиваются целевым использованием средств местных бюджетов, осуществляемым органами Государственного казначейства Украины. Использование аудита эффективности ограничено недостаточностью финансирования делегированных задач государством, поскольку по итогам его проведения ожидаемым является вывод о необходимости увеличения трансфертных сумм. Из политических соображений, центральной власти выгоднее контролировать факт направленности предоставленных в распоряжение местных органов средств на реализацию делегированных задач, чем определять результаты расходования средств, т.е. степень и качество выполнения делегированных полномочий.

Отдельной проблемой является казначейское обслуживание местных бюджетов. Их средства централизованы на едином казначейском счете, и права местных органов

по самостоятельному управлению их бюджетами являются в определенной мере ограниченными. Искусственное блокирование Государственной казначейской службой Украины счетов своих областных, районных отделений и местных бюджетов, особенно в последнем квартале бюджетного периода с дальнейшим возвращением средств в государственный бюджет, что практикуется в последние годы, приводит к невыполнению целого ряда важных социально-экономических программ на местном уровне. Фактически средства местного самоуправления выступают безвозмездным источником краткосрочного кредитования правительства и привлекаются Государственной казначейской службой на покрытие временного дефицита финансовых ресурсов Государственного бюджета Украины без надлежащих на то оснований.

Финансовая деятельность местных органов, отражаемая в составе операций специального фонда бюджета, снижает степень транспарентности местных бюджетов. Доходы и расходы местных бюджетов, прямо не связанные с выполнением общественных функций бюджетными учреждениями, должны были отображаться в составе специального фонда бюджета. С одной стороны, это можно оценить как положительную меру, поскольку внебюджетные операции начали учитываться и фигурировать в бюджетной отчетности, с другой – доходы и расходы, связанные с коммерческой деятельностью бюджетных учреждений, не являются чисто бюджетными операциями, поскольку сбор таких доходов и расходование полученных средств не регулируются нормами бюджетного законодательства и не контролируются правительством.

Действующее сегодня распределение бюджета на общий и специальный фонды не позволяет различать чисто бюджетные и в прошлом внебюджетные операции (специальный фонд объединяет операции двух типов). Источниками формирования специального фонда являются:

1) доходы, предназначенные для финансирования определенных программ расходов;

2) доходы от коммерческой деятельности бюджетных учреждений (плата за предоставление медицинских услуг в государственных заведениях здравоохранения,

плата за обучение в государственных учебных заведениях и др.);

3) «добровольные» взносы предприятий на счета местных органов (часто такие взносы делаются под административным давлением или в обмен на определенные коммерческие привилегии). В то время как операции первой группы являются действительно бюджетными.

После введения Бюджетного кодекса справедливость и эффективность системы межбюджетных отношений Украины повысились, на что повлияло внедрение механизмов выравнивания финансового потенциала территорий и формульного подхода к расчетам трансфертов из государственного бюджета местным.

Необходимо создать новые органы местного самоуправления, которые будут способны самостоятельно выполнять функции местного самоуправления. Для этого на базовом уровне следует основать новые самоуправляющиеся единицы, сфера полномочий которых будет распространяться на несколько сел или поселков.

Реформа системы местного самоуправления должна начаться с формирования единиц базового уровня, который является достаточно сильным в организационном и финансовом отношении для выполнения большинства общественных функций на местном уровне. Размер новых единиц должен быть связан со значительным финансовым и административным потенциалом, который будет позволять решать общественные задачи на местном уровне. С другой стороны, размер таких единиц не должен быть слишком крупным, чтобы органы местного самоуправления не отдалялись от местных жителей. Не целесообразно превращать действующие ныне районы в самоуправляющиеся единицы базового уровня, поскольку основной задачей районов должно стать выполнение сверхлокальных задач.

Создание слишком крупных единиц местного самоуправления будет затруднять реализацию принципа субсидиарности, вследствие чего эффективность функционирования органов местного самоуправления в Украине будет снижаться. Именно в этом заключается проблема крупных городов, в которых жители имеют ограниченные возможности воздействия на поведение должностных лиц органов местного самоуправления.

Вместе с тем функционирование слишком малых единиц местного

самоуправления создает множество проблем. В таких условиях возникает риск постоянной зависимости местного самоуправления от органов власти высшего уровня, а местных бюджетов – от трансфертов из государственного бюджета, что снижает ответственность местных органов за выполнение общественных задач. При определении размеров единиц местного самоуправления следует учитывать мнение местных жителей (это положение нашло свое отображение в ЕХМС).

Необходимо установить контроль над выполнением делегированных полномочий органами местного самоуправления. Невозможно мгновенно передать большую часть делегированных полномочий в состав собственных полномочий органов местного самоуправления. На протяжении некоторого времени делегированные полномочия будут существовать (хотя и в несколько сокращенном виде). Для этого необходимо принять следующие меры:

финансовые ресурсы, предоставленные в распоряжение органов местного самоуправления, должны стать их собственными ресурсами, относительно которых они имеют полную свободу распоряжения. Это даст стимулы местным органам для экономного расходования бюджетных средств;

органы местного самоуправления должны быть обязаны выполнять делегированные полномочия в полном объеме. Если они этого не сделают, то средства в объемах, пропорциональных невыполненным задачам, должны возвращаться государству;

ресурсы, сэкономленные на выполнении делегированных полномочий, должны направляться на финансирование собственных полномочий (при условии, что делегированные полномочия выполнены полностью).

В то же время практика контроля над эффективностью использования средств местными администрациями несколько противоречит ст. 8 ЕХМС. Эта статья рекомендует, что вмешательство государства в исполнение собственных функций органами местного самоуправления должно быть ограничено лишь до случаев незаконных операций.

Контроль над операциями органов местного самоуправления должен ограничиваться вопросами законности. Соответствие принципам законности

деятельности органов местного самоуправления должно отслеживаться специальным государственным учреждением, которое будет иметь право отменять незаконные решения местных органов. Споры между органами государственной власти и местного самоуправления должны решаться специальными судами.

Органы центральной власти должны быть наделены полномочиями вмешиваться в деятельность органов местного самоуправления лишь в случае нарушения ими норм законодательства Украины. Объемы такого вмешательства должны ограничиваться и быть направлены на восстановление законности.

Следует отказаться от практики управления счетами местных бюджетов органами Государственного казначейства. Органы местного самоуправления должны самостоятельно распоряжаться счетами собственных бюджетов и самостоятельно принимать решения по снятию или перечислению средств с этих счетов.

Местные органы будут иметь возможность оценить объем поступлений в собственный бюджет на основе норм действующего законодательства. Приемлемо отказаться от взимания тех местных налогов и сборов, администрирование которых является слишком дорогим по сравнению с объемами получаемых доходов.

Улучшение функционирования системы налоговой администрации может увеличить объем собственных доходов местных бюджетов. Свободный доступ к данным о выполнении местных бюджетов, об объемах налоговых обязательств, а также возможности контроля над осуществлением функций, связанных со сбором налогов органами местного самоуправления, может иметь значительное положительное влияние на указанный процесс.

Основываясь на результатах польского опыта по финансовому обеспечению органов местного самоуправления, можно утверждать, что распространение одной финансовой модели на города и села является неоправданным, поскольку потенциал мобилизации доходов в бюджеты городов и бюджетов сел основан на разных источниках доходов. Поэтому для Украины целесообразно создать различные системы финансирования местных общин для городов и сел.

Каждый орган местного самоуправления должен получить свободный доступ к рынку капиталов, который должен ограничиваться лишь требованиями безопасности

государственных финансов. Этот подход необходимо внедрить в Украине, как того требует EXMC. Обычно такое требование не может быть введено при действующей системе административно-территориального устройства, в рамках которой сельские общины являются чрезвычайно слабыми в финансовом отношении для того, чтобы разрешить им накапливать долги. Неспособность сельских органов выполнять взятые на себя обязательства создает значительные риски и может иметь своим результатом ограничение доступа местных жителей к базовым общественным услугам. Т.е. территориальная реформа должна начаться как можно быстрее, чтобы создать сильные самоуправляющиеся единицы, которые для финансирования определенных программ смогут привлекать DecvDcn DHHKV капиталов.

Отчеты Государственного казначейства и веб-страницы областных администраций являются основными источниками информации о бюджетных операциях и финансовом состоянии органа местного самоуправления. Тем не менее, доступ общественности к базам данных, которые ведет Казначейство, ограничен, а качество данных, представленных на веб-страницах, довольно низкое.

Не существует доступа общественности к информации об обсуждении бюджета органов местного самоуправления. Описательная часть бюджетных законов органов местного самоуправления не доступна для общественности. Это делает невозможным общественное обсуждение при разработке местных бюджетов.

Детальная дезагрегированная информация о расходах органов местного самоуправления не разглашается. Сейчас невозможно узнать, какие именно компании получают заказы, оплачиваемые из бюджета. Данные о занятости в органах местного самоуправления и об их административных расходах закрыты для общественности. В то время как совокупные административные расходы местных властей отображаются в доступных отчетах казначейства, дезагрегированные данные для конкретных местных органов не доступны.

Доступ общественности к отчетам о выполнении местных бюджетов ограничен. Государственное казначейство готовит доступные для общественности агрегированные месячные отчеты по данным о выполнении местных бюджетов. Квартальные отчеты Казначейства являются недоступными для общественности.

Хотя некоторые органы местного самоуправления публикуют отчеты о выполнении бюджетов в местных газетах, дезагрегированные данные по всем органам местного самоуправления получить довольно сложно. Качество представленных данных не является высоким. Это приводит к тому, что общественный контроль над деятельностью органов местного самоуправления довольно сильно ограничен.

Важным объектом государственного финансового контроля являются финансы образования, выполняющие, кроме общих, специфические функции, не характерные для всех финансов в целом. Во-первых, это акцент на использование бюджетных средств, созданных вне сферы образования, – при формировании доходной части государственного бюджета. Во-вторых, в сфере финансов образования преобладает централизованное формирование финансовых ресурсов по сравнению с децентрализованным.

Исследованию проблем государственного аудита посвящены фундаментальные работы таких ученых, как Ю. Слободяник [219], Т. Косова [220], Н. Сушко [221], К. Мащенко [222]. Авторы справедливо подчеркивают, что модернизация системы бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе создает предпосылки для организации внутреннего и внешнего аудита по международным стандартам, а отечественное законодательство в сфере финансового контроля адаптируется к требованиям Лимской декларации руководящих принципов аудита государственных финансов. Внедрение аудита эффективности и его включение в систему внешнего государственного финансового контроля требует значительных изменений принципов бюджетирования и финансирования деятельности бюджетных учреждений, создания методологической и методической базы, изменения законодательства и т.п. Поэтому эту работу целесообразно проводить в три этапа: реализация подготовительных мероприятий, экспериментальное использование контрольных мероприятий, включение аудита эффективности в систему государственного финансового контроля.

Согласно ст. 2 Бюджетного кодекса Украины органы государственной власти, органы местного самоуправления, а также организации, созданные ими в установленном порядке, которые полностью содержатся за счет соответственно государственного бюджета или местного бюджета, являются бюджетными

учреждениями [13]. В последнее время источники финансирования бюджетных учреждений и организаций значительно расширились – они имеют возможность получать денежные поступления в виде платы за предоставленные услуги, гуманитарной и спонсорской помощи и др. Итак, информация о целевом и эффективном использовании общественных ресурсов, находящихся в распоряжении бюджетных учреждений, имеет крайне важное значение для общественности. Соответственно такая информация должна быть полной, достоверной, своевременной, а главное – открытой и прозрачной [223, с. 302].

Достоверность и качество информации о функционировании бюджетных учреждений и организаций зависит от системы бухгалтерского учета и отчетности, в которой эта информация формируется, а также от системы внутреннего контроля, которая должна гарантировать точность данных о хозяйственных операциях и процессах, обеспечивая доверие общества.

Бюджетные учреждения и организации не рассматривают получение прибыли и ее распределение между участниками в качестве основной цели своей деятельности, ведь их создание направлено на решение общественно значимых задач (в том числе социальных, управленческих, образовательных, научных, культурных и др.). Согласно требованиям Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» все субъекты хозяйствования обязаны вести бухгалтерский учет, на основании данных которого базируются финансовая, налоговая, статистическая и другие формы бухгалтерской отчетности [193].

Бухгалтерский учет бюджетных учреждений на современном этапе имеет свои особенности. Так, Стратегией модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007-2015 гг. предполагается следующее:

- адаптация законодательства по вопросам бухгалтерского учета и отчетности к международным стандартам;

- разработка и внедрение единого плана счетов бухгалтерского учета по выполнению бюджетов и смет распорядителей бюджетных средств для обеспечения прозрачности учетных процессов, составление отчетности и получение информации о финансовых операциях, осуществляемых в государственном секторе;

- установление унифицированных требований к выбору средств накопления и передачи информации (программного обеспечения) в рамках (и между) Министерства финансов, Государственной казначейской службой и государственных учреждений, организаций;

- повышение уровня прозрачности и открытости ведения бухгалтерского учета.

Модернизация системы бухгалтерского учета призвана обеспечить усовершенствование управления государственными финансами и системы контроля над процессом выполнения бюджета. Что касается финансовой отчетности, то порядок ее создания и представление бюджетными учреждениями также имеет определенные особенности.

Так, распорядители и получатели средств государственного бюджета представляют финансовую отчетность по установленной форме органам Государственной казначейской службы. Распорядители и получатели средств местных бюджетов представляют финансовую отчетность органам Государственной казначейской службы и местным финансовым органам [13].

Необходимо заметить, что ни действующее законодательство, регулирующее организацию бухгалтерского учета и отчетности бюджетных учреждений и организаций, ни упомянутая Стратегия четко не предусматривают порядок обнародования финансовой отчетности бюджетных учреждений. Однако без этого становится невозможным соблюдение принципа публичности государственных финансов. Кроме того, нарушается задекларированный в Законе Украины «О доступе к публичной информации» принцип прозрачности и открытости деятельности субъектов властных полномочий – органов государственной власти, других государственных органов, органов местного самоуправления, органов власти Автономной Республики Крым, других субъектов, которые осуществляют властные управленческие функции согласно законодательству и решения которых являются обязательными для выполнения. Согласно этому закону не может быть ограничен доступ к информации о распоряжении бюджетными средствами, владении, пользовании или распоряжении государственным, коммунальным имуществом, кроме случаев, когда обнародование или предоставление такой информации может нанести ущерб интересам национальной

безопасности, обороны, расследованию или предотвращению преступления [193].

Согласно Бюджетному кодексу Украины контроль над соблюдением бюджетного законодательства направлен на обеспечение эффективного и результативного управления бюджетными средствами и осуществляется на всех стадиях бюджетного процесса его участниками, а также обеспечивает: оценку управления бюджетными средствами (включая проведение государственного финансового аудита); правильность ведения бухгалтерского учета и достоверность финансовой и бюджетной отчетности; достижение экономии бюджетных средств, их целевого использования, эффективности и результативности в деятельности распорядителей бюджетных средств путем принятия обоснованных управленческих решений; проведение анализа и оценки состояния финансовой и хозяйственной деятельности распорядителей бюджетных средств; предотвращение нарушений бюджетного законодательства и обеспечение интересов государства в процессе управления объектами государственной собственности; обоснованность планирования поступлений и расходов бюджета [13].

Распорядители бюджетных средств организовывают внутренний контроль и внутренний аудит и обеспечивают их осуществление в своих учреждениях и в подведомственных бюджетных учреждениях [193].

Однако результаты проведенного исследования доказывают, что действующая система контроля государственных финансов не выполняет возложенные на нее задачи – обеспечение экономии бюджетных средств, их целевого использования, эффективности и результативности деятельности распорядителей бюджетных средств, принятие ими обоснованных управленческих решений, предотвращение нарушений бюджетного законодательства и обеспечение интересов государства в процессе управления объектами государственной собственности.

Бюджетные учреждения и организации нуждаются в независимом внешнем контроле их деятельности, учитывая особую функцию, которую они призваны выполнять в обществе. Информация о деятельности этих учреждений должна быть достоверной, полной и прозрачной. Традиционно подтверждение достоверности такого рода информации – это задача аудиторов. Аудит бюджетных учреждений и

организаций должен быть государственным, учитывая то, что их деятельность относится к основным направлениям государственной политики по вопросам национальной безопасности, в частности: обеспечение конституционных прав и свобод человека и гражданина; укрепление законности и правопорядка и сохранение социально-политической стабильности общества; обеспечение прозрачности в деятельности государственных органов, принятии управленческих решений, информированности населения, укрепление на этой основе его доверия к институтам власти.

Формы аудита должны отвечать особенностям бюджетных учреждений и организаций. Например, при проведении финансового аудита анализируется правильность ведения учета, законность и целевое использование государственных ресурсов. Во время аудита эффективности анализируются: деятельность органов исполнительной власти; выполнение отдельных государственных функций органом исполнительной власти; организация бюджетного процесса; выполнение государственного (местного) бюджета, государственных (местных) программ, инвестиционных государственных и местных программ; использование средств государственного (местного) бюджета; использование государственной собственности; использование природных и других государственных ресурсов и др.

Государственный аудит, в отличие от государственного финансового контроля, – это независимый вид аудита, поэтому не может проводиться субъектом, который подчиняется органам исполнительной власти, непосредственно управляющими общественными ресурсами, ведь это является нарушением принципов независимости и объективности. Государственный аудит в мировой практике осуществляет высший орган государственного аудита, которым в Украине является Счетная палата. Для выполнения задач государственного аудита высший орган государственного аудита должен сохранять независимость от проверяемых организаций и быть защищенным от внешнего влияния. Такая независимость гарантирует сбалансированность, надежность и объективность выводов аудиторов высшего органа государственного аудита, поэтому содействует достижению гласности, гарантирует эффективный независимый контроль, а значит, служит укреплению доверия граждан к власти [193].

Государственный аудит относительно деятельности бюджетных учреждений образования – это форма государственного финансового контроля, направленная на содействие: предотвращению финансовых нарушений, эффективному использованию бюджетных средств, государственного и коммунального имущества, правильности ведения бухгалтерского учета и составления достоверной финансовой отчетности. Цель государственного аудита заключается в установлении законности и эффективности использования государственных или коммунальных средств и имущества, других активов государства, правомерности, финансового управления и функционирования системы внутреннего контроля [234].

Государственный аудит по цели проведения согласно стандартам INTOSAI подразделяется на два основных вида – аудит эффективности деятельности (performance audit) и финансовый (regularity audit). Государственный аудит эффективности функционирования образовательных учреждений предусматривает определение объемов экономичности, результативности и эффективности, а именно [238]:

- определение объемов экономичности, достигнутой в управлении благодаря применению эффективных административных практики, принципов и внедрению эффективной управленческой политики;

- проверка эффективности использования человеческих, финансовых и других ресурсов и проверка систем информации, оценки результатов и их мониторинг; анализ мер, принятых объектом аудита для устранения выявленных недостатков;

- проверка результативности деятельности по выполнению намеченных целей объекта аудита и анализ фактических последствий деятельности по сравнению с запланированными [238].

Философия и методология аудита эффективности деятельности объясняется в стандартах государственного аудита INTOSAI (1992 г.) и пособии INTOSAI по аудиту эффективности деятельности (2004 г.). В практике государственного аудита многих стран также выделяют два подхода: аудит систем контроля; аудит результатов. Каждый из этих аудитов имеет преимущества и недостатки.

В основе аудита эффективности деятельности лежит теория «трех Е», т.е.

ключевых элементов, характеризующих состояние управления публичными ресурсами: экономичность (economy) – бережливость, степень минимизации расходов, учитывая качество продукта («тратить меньше»); эффективность (efficiency) ресурсов для создания продукта («тратить хорошо»); результативность (effectiveness) – действенность, успешность, уровень достижения цели («тратить мудро»).

Целью аудита эффективности деятельности бюджетных учреждений образования является усовершенствование управления и отчетности в государственном секторе посредством эффективного управления. В 2013 г. Министерством образования и науки Украины утверждены ориентировочные критерии оценивания деятельности дошкольных, общеобразовательных, профессионально-технических учебных заведений [224] и высших учебных заведений [225]. Ориентировочные критерии оценивания деятельности образовательных учреждений разработаны с целью повышения эффективности управления системой образования, определения способности образовательных учреждений осуществлять образовательную деятельность на уровне государственных требований (стандартов) независимо от их подчинения и форм собственности. Утвержденные ориентировочные критерии дают возможность осуществить мониторинг деятельности учебных заведений. В частности, они могут быть использованы непосредственно самым учебным заведением для самоанализа своей образовательной деятельности.

Оценка и анализ деятельности образовательного учреждения проводятся в динамике с учетом изменений, произошедших со времени предыдущей аттестации. Объективность оценивания работы образовательных учреждений обеспечивается всесторонним анализом качественных и количественных показателей, сгруппированных в разделы (табл. 3.2).

Каждый раздел сформирован по соответствующим критериям, определяющим уровень организации, результативности учебно-воспитательного процесса в образовательном учреждении и отдельные вопросы управления им. Информация для определения баллов по показателям получается путем проведения анкетирования, бесед, наблюдений, анализа документов, контрольных исследований и т.п. [226, с. 161]. Положениями предполагается определение

комплексной оценки деятельности образовательного учреждения. Общее заключение по результатам государственной аттестации образовательного учреждения делается на основании набранной суммы баллов согласно нормам оценивания критериев с учетом их коэффициента весомости.

Таблица 3.2

Критерии оценивания образовательных учебных заведений

Образовательные учреждения	Структура критериев по разделам
Дошкольные	I. Организация учебно-воспитательного процесса. II. Результативность учебно-воспитательного процесса. III. Отдельные вопросы управления дошкольным учебным заведением
Общеобразовательные	I. Ресурсы и условия для организации деятельности общеобразовательного учебного заведения (коэффициент – 1). II. Организация учебно-воспитательного процесса и обеспечение прав и законных интересов его участников (коэффициент – 1). III. Результативность учебно-воспитательного процесса (коэффициент – 3). IV. Отдельные вопросы управления общеобразовательным учебным заведением (коэффициент – 2)
Профессионально-технические (ПТУЗ)	I. Уровень обеспечения обязательных условий деятельности ПТУЗ. II. Уровень возможности осуществления ПТУЗ учебно-производственной деятельности. III. Уровень результативности осуществления ПТУЗ учебно-производственной деятельности. IV. Уровень управленческой, финансово-хозяйственной и коммерческо-производственной деятельности ПТУЗ
Высшие	$К_1$. Качество материально-технического обеспечения образовательного процесса. $К_2$. Качество обеспечения образовательного процесса научно-педагогическими работниками. $К_3$. Качество финансового обеспечения образовательного процесса. $К_4$. Качество формирования студенческого контингента. $К_5$. Качество жилищно-бытовых условий и социальной защиты участников образовательного процесса. $К_6$. Качество организационного, научно-методического и информационного обеспечения образовательного процесса. $К_7$. Качество реализации содержания подготовки специалистов. $К_8$. Качество международной деятельности. $К_9$. Качество учебных и творческих достижений студентов и выпускников, результаты трудоустройства

В зависимости от количества набранных баллов согласно существующей шкале образовательное учреждение может быть «аттестованным с отличием», «аттестованным», «аттестованным условно», «не аттестованным». Согласно Порядку

государственной аттестации аттестованному образовательному учреждению выдается свидетельство установленного образца.

Результаты государственной аттестации образовательного учреждения носят характер экспертной оценки и являются важным источником информации для государственного аудитора, которая может быть использована согласно ISSAI 5600 «Руководство по экспертным оценкам» [227]. Качество образовательной деятельности непосредственно связано с риском контроля: аттестация с отличием отвечает низкому риску контроля, аттестация – среднему, аттестация условно – высокому. Использование результатов комплексного оценивания деятельности образовательных учреждений поможет государственному аудитору выявить объекты контроля, проблемные зоны их функционирования, нуждающиеся в пристальном внимании. Эффективность использования бюджетных средств образовательным учреждением может получить количественную оценку как доля от деления объемов сметного финансирования на количество баллов, полученное во время государственной аттестации. Этот коэффициент может использоваться для сравнительной оценки эффективности функционирования образовательных учреждений между собой, а также для выравнивания объемов финансирования согласно качеству предоставляемых образовательных услуг.

Имеется недостаток полной информации о деятельности и финансовом состоянии предприятий в государственной собственности. Государственные предприятия не обязаны публиковать (в четко определенной и понятной форме) отчеты о своей деятельности и финансовом состоянии. Правительство не обязано публиковать отчет об общем состоянии предприятий, оставшихся в государственной собственности. Таким образом, общественность может получать лишь агрегированные данные, в то время как данные о финансовом состоянии отдельных предприятий являются труднодоступными. Ситуация, когда предприятия в государственной собственности не делают достоянием гласности данные о своей деятельности, может приводить к скрытому выведению средств из этих предприятий управленцами. Это явное нарушение принципа о прозрачности общественных финансов – все предприятия в собственности государства были созданы на налоги, уплаченные гражданами.

Вдобавок многие из этих предприятий являются отягощающими для бюджета, поскольку получают субсидии или налоговые льготы и другие привилегии. Отсутствие доступа общественности к данным о функционировании предприятия делает невозможным оценки оправданности налоговых льгот и субсидий.

Таким образом, законодательное закрепление требования обнародования финансовой отчетности бюджетных учреждений и организаций с обязательным проведением государственного аудита, который будет осуществляться внешним независимым органом – Счетной палатой Украины, позволит достичь прозрачности, эффективности и публичности государственного управления, отвечающего нуждам гражданского общества.

Выводы к разделу 3

1. Дана оценка качества планирования в бюджетной сфере путем проведения аналитической экспертизы и аудита соответствия Закона Украины о Государственном бюджете на 2014 год положениям других нормативно-правовых актов. Доказан неоправданный характер положений Закона, которые приостанавливают действие или вносят изменения в другие нормативно-правовые акты. Необходимо повысить требования к обоснованию величины статей доходов и расходов бюджета, обеспечить согласование норм Закона с положениями Налогового и Бюджетного кодексов, программными документами в сфере управления государственным долгом и т.п. Повышение качества планирования положительно повлияет на проведение государственного финансового контроля над законным, целевым и эффективным использованием бюджетных средств.

2. Определены состав, уровень, структура расходов Государственного бюджета Украины на экономическую деятельность. Выявлена приоритетная бюджетная поддержка ряда отраслей, в частности, топливно-энергетического комплекса, дорожного хозяйства, сельского хозяйства и т.п. Значительный объем средств выделен угольной отрасли на государственную дотацию и реструктуризацию за счет расходов развития общего фонда Государственного бюджета Украины. Это является

экономически обоснованным для обеспечения экономической безопасности Украины. Основная часть специального фонда направлена на финансирование развития дорожного хозяйства как инфраструктурной сферы национальной экономики, ответственность за надлежащее состояние которой несет государство.

3. Приоритетными направлениями финансирования сельского хозяйства из общего и специального фондов Государственного бюджета Украины являются государственная поддержка животноводства для развития внутреннего рынка продуктов питания, а также расходы на участие в международных профильных организациях, на обеспечение надлежащего государственного контроля стандартов и качества пищевых продуктов, что крайне важно в условиях вступления Украины в СОТ и ЕС для укрепления конкурентоспособности национальных производителей. Также положительно характеризует структуру расходов государственного бюджета на экономическую деятельность значительный удельный вес фонда развития и специального фонда. Недостаточным по объему и удельному весу является финансирование фундаментальных и прикладных исследований в различных отраслях национальной экономики, что сдерживает ее инновационное развитие.

4. Обоснованы направления реформирования местных финансов и контроля на основе усиления их транспарентности и открытости для создания эффективной и действенной системы местного самоуправления, согласовывающейся с международными стандартами и договорными обязательствами Украины. Необходимо обеспечить разграничение секторов местных и государственных финансов в вопросах распределения полномочий и финансовых ресурсов, что позволит создать четкую и прозрачную систему местного самоуправления. Расчет трансфертов между бюджетами всех уровней должен основываться на четких, прозрачных, понятных критериях, определенных законодательно, с невозможностью принятия субъективных решений.

5. Источники доходов местных бюджетов всех уровней и процедуры распределения средств между разными уровнями местного самоуправления должны определяться Бюджетным кодексом Украины, а не по иерархическому принципу. Каждый уровень власти должен иметь право мобилизации доходов, являющихся пропорциональными объемам выполняемых задач. Контроль над операциями органов

местного самоуправления со стороны органов центральной власти следует ограничить вопросами законности, а споры между ветвями власти должны решаться в судах. Целесообразно обеспечить постепенную передачу делегированных полномочий в состав собственных полномочий органов местного самоуправления. Трансферты, предоставленные в распоряжение органов местного самоуправления, должны стать их собственными ресурсами, относительно которых они владеют полной свободой распоряжения. Это даст стимулы местным органам для экономного расходования бюджетных средств при условии полного выполнения делегированных полномочий, а их частичное невыполнение будет служить основанием для возвращения соответствующего объема трансфертов в Государственный бюджет Украины.

6. Укрепление финансовых основ местного самоуправления нуждается в расширении собственных доходов местных бюджетов за счет доли от определенных общегосударственных налогов (НДС, налог на прибыль предприятий). Значительный бюджетоформирующий потенциал на местном уровне имеют налоги по собственности, в частности налог на недвижимость. Предлагается расширить права органов местного самоуправления в части распоряжения средствами, полученными в результате обменных операций (отличных от налогов и трансфертов), за счет выведения со специального фонда бюджета и казначейского управления. Органы местного самоуправления должны получить свободный доступ к рынку капиталов, который должен ограничиваться лишь требованиями безопасности государственных финансов. Указанные меры увеличат транспарентность, открытость местных финансов и контроля и позволят создать эффективную и действенную систему местного самоуправления.

7. Критерии определения уровня качества реализации задач образовательных учреждений предусматривают оценку ресурсного обеспечения (материально-техническая база, финансовое обеспечение, кадровое обеспечение), организации, результативности учебно-воспитательного процесса, управления образовательным учреждением, финансово-хозяйственной деятельности. Они хорошо интегрируются с критериями государственного аудита эффективности, такими как экономичность, результативность, эффективность. Результаты государственной аттестации могут быть

использованы государственным аудитором в качестве экспертных оценок согласно Международным стандартам высших органов финансового контроля. Целью государственного аудита эффективности образовательных учреждений является обеспечение тесной связи между объемами финансирования, перечнем и качеством услуг, предоставляемых образовательным учреждением, что достигается посредством дифференциации бюджетных норм финансирования образовательных учреждений.

РАЗДЕЛ 4
РАЗВИТИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ НА ОСНОВЕ СТАНДАРТИЗАЦИИ

4.1. Стандартизация процедур государственного контроля и проблемы внедрения международных стандартов добросовестного управления государственными финансами

При предварительном стратегическом планировании на период 2005-2010 гг. INTOSAI удовлетворила профессиональные потребности и требования ВОФК. Это включает принятие Мексиканской декларации независимости ВОФК, разработку и внедрение Международных стандартов ВОФК (ISSAI), а также Руководящих принципов для надлежащего управления (INTOSAI GOV). Комитет по профессиональным стандартам и Комитет по обмену знаниями разработали большое количество стандартов, руководящих принципов для сообщества INTOSAI [228, с. 251]. Ключевым приоритетом в стратегическом планировании на текущий период будет помощь ВОФК во внедрении принципов ISSAI. В дополнение, создание Надзорного комитета по обмену знаниями сделало процесс обмена более эффективным. Комитет по институциональному развитию также разработал серию пособий и материалов, таких как Институциональное развитие ВОФК: Пособие и Справочник для проектов по институциональному развитию, финансируемых донорами. Указанные материалы являются чрезвычайно полезными как для INTOSAI и ее членов, так и для их партнеров в вопросах проведения и анализа проектов по институциональному развитию. Стратегия сотрудничества INTOSAI постоянно совершенствуется.

При подписании Меморандума о понимании (MoU) между INTOSAI и Сообществом доноров было акцентировано внимание на институциональном развитии. Этот Меморандум направлен на сотрудничество между ВОФК и

повышение эффективности подотчетности, прозрачности, надлежащего управления и антикоррупции в своих странах. Разработка стратегии и планов с помощью организации будет находиться под наблюдением INTOSAI на протяжении нового стратегического периода. Одним из приоритетов текущего стратегического периода будет поддержка институционального развития ВОФК для улучшения их работы. Сопроводительным документом к этому Плану является Отчет по Стратегическому планированию за 2005-2010 гг., содержащий результаты выполнения первого стратегического плана и более детальную организационную структуру.

Целями Стратегического плана INTOSAI на 2011-2016 гг. являются: взаимопомощь, обмен идеями, знаниями и опытом, деятельность от лица Высших органов финансового контроля (ВОФК) на международном уровне и поддержка постоянного усовершенствования деятельности других членов ВОФК, стимулирование надлежащего управления, предоставляя помощь руководству ВОФК, усиление прозрачности, обеспечение отчетности, поддержка надежности, борьба с коррупцией, стимулирование доверия общества, способствование правильному и эффективному использованию государственных ресурсов в пользу народов [229].

Впервые INTOSAI приняла Стратегический план как руководство действиями в 2004 г. План был принят во время проведения Конгресса в Будапеште и состоял из первых трех миссий и одной организационной цели. Второй стратегический план, охватывающий шестилетний период (с 2011 до 2016 г.), был принят на XX Конгрессе INTOSAI, состоявшемся в Южной Африке в 2010 г. За основу взяли семь принципов INTOSAI, четыре стратегические цели, шесть стратегических приоритетов (рис. 4.1).

Целью 1 является существование сильных, независимых и многовекторных ВОФК и поощрение к надлежащему управлению: 1) разработка и внедрение международных стандартов для Высших органов финансового контроля (ISSAI); 2) разработка и принятие соответствующих и эффективных профессиональных стандартов.

Основные принципы						
Независимость	Целостность	Профессионализм	Надежность	Содержательность	Сотрудничество	Прогрессивность

Стратегические цели			
1. Подотчетность и профессиональные стандарты	2. Институциональное развитие	3. Обмен знаниями и обучение	4. Образцовая международная организация
Рекомендованные стратегии			
1. Продвижение ISSAIs и INTOSAI GOVs. 2. Переход от стадии разработки к стадии внедрения. 3. Разработка и поддержка ISSAIs	1. Оказывать содействие согласно Инициативе развития (IDI) и с помощью сотрудничества на региональном, двустороннем и многостороннем уровнях. 2. Развитие сотрудничества с международными организациями развития, согласно критериям независимости INTOSAI. 3. Консультативные услуги. 4. Развитие методологии и обеспечение качества путем предоставления бесплатных экспертных оценок	1. Создание новых и поддержка существующих рабочих групп. 2. Изучение передового опыта с учетом отличий и независимости ВОФК. 3. Разработка программы и стратегии глобальных коммуникаций. 4. Осуществление постоянного сотрудничества с научно-исследовательскими учреждениями с учетом требований INTOSAI к уровню независимости	1. Контроль организационной структуры и принятия решений INTOSAI. 2. Контроль над выполнением стратегического плана INTOSAI. 3. Обеспечение надлежащего финансирования мероприятий INTOSAI. 4. Сотрудничество с международным Сообществом доноров согласно Меморандуму о понимании. 5. Демонстрация ценности и результатов деятельности независимых Высших органов финансового контроля
Стратегические приоритеты			
1. Помощь в обеспечении независимости ВОФК	2. Внедрение международных стандартов (ISSAI)	3. Институциональное развитие ВОФК	4. Значимость и польза ВОФК	5. Борьба с коррупцией	6. Сотрудничество в рамках сообщества INTOSAI

Рис. 4.1. Принципы, стратегические цели и стратегические приоритеты INTOSAI

Цель 2 – Развитие институционального и кадрового потенциала путем обучения, предоставления технической помощи, обмена информацией и других средств.

Цель 3 – Сотрудничество и постоянный обмен знаниями между ВОФК, включая проведение семинаров, разработку руководящих положений и проведение исследований по вопросам, представляющим общий интерес.

Цель 4 – Организация деятельности и управления INTOSAI проводится путями, способствующими эффективной работе, своевременному принятию решений, эффективному управлению, учитывая независимость, разные модели и подходы каждого ВОФК.

INTOSAI выделила шесть стратегических приоритетов, в дополнение к четырем стратегическим целям, согласно которым будет проводить свою работу в дальнейшем. Поскольку граждане, законодательная власть, средства массовой информации и члены международного сообщества ищут в ВОФК помощь в вопросах эффективности использования государственных ресурсов, вышеупомянутые стратегические приоритеты будут решающими как для INTOSAI, так и для ее членов в борьбе с коррупцией и будут пропагандировать подотчетность, прозрачность и надлежащее управление.

Согласно Лимской и Мексиканской декларациям, INTOSAI представляет собой конституционную и правовую структуру, предусматривающую всеохватывающий мандат по аудиту и безграничный доступ к информации, а также позволяет ВОФК без препятствий публиковать свои отчеты.

INTOSAI признает финансовую и организационную независимость ВОФК в сфере институционального развития, поскольку лишь независимый и профессиональный ВОФК может обеспечить подотчетность, прозрачность, надлежащее управление и эффективное использование государственных средств, а также эффективно бороться с коррупцией.

Для достижения указанных целей необходимо включить Лимскую и Мексиканскую декларации в документы ООН, их содержание поможет защитить независимость ВОФК как на функциональном, организационном, так и на кадровом уровнях, что является необходимым условием для эффективного проведения аудита.

Большое количество стандартов, руководящих принципов и положений были разработаны под пристальным надзором Комитета по профессиональным стандартам и Комитета по обмену знаниями. До того как принять значительное количество международных стандартов на Конгрессе INTOSAI в 2010 г., INTOSAI разработала серию новых международных стандартов, руководящих принципов и положений для сектора государственного аудита, что представляет немалую ценность для ее членов. Ключевым стратегическим приоритетом на текущий период является помощь ВОФК в использовании международных стандартов.

Внедрение международных стандартов – вопрос, нуждающийся во внимании на мировом, региональном и национальном уровнях. INTOSAI предоставляет стратегию для внедрения международных стандартов и проводит обучение для того, чтобы обеспечить их успешное использование.

Представление международных стандартов, необходимость принятия и их дальнейшее внедрение постоянно требуют усилий в области институционального развития.

INTOSAI подписала Меморандум о понимании с Сообществом доноров в 2009 г. для усиления институционального развития ВОФК развивающихся стран. Пятнадцать организаций, включая международные донорские организации и местные агентства по развитию, подписали Меморандум. Был создан Наблюдательный комитет и в феврале 2010 г. в Марокко была проведена встреча, целью которой является рост финансовой поддержки от сообщества доноров, направленной на усилия по институциональному развитию и улучшение качества их поддержки с помощью дополнительных стратегических и согласованных путей. Помощь будет сосредоточена на региональном и национальном уровнях и будет предоставлена дополнительно к соглашению по институциональному развитию. В текущем периоде стратегического планирования INTOSAI будет тесно сотрудничать с сообществом доноров с целью повышения уровня институционального развития развивающихся стран. Усилия будут сосредоточены на предоставлении помощи на постоянной основе ВОФК развивающихся стран. В рамках Меморандума INTOSAI действует как объединение, способствующее разработке четких, реальных и направленных индивидуальных планов и плана действий.

ВОФК – это основа национальной демократической системы, которая играет важную роль в повышении уровня работы предприятий государственного сектора и пропагандирует принципы надлежащего управления, прозрачности и подотчетности. Принимая во внимание повышенный интерес со стороны внешних и внутренних партнеров и увеличение услуг по аудиту, предоставляемых ВОФК, важным вопросом является признание ценности и пользы ВОФК. Это поможет в росте доверия общества к ВОФК.

INTOSAI уделяет особое внимание следующему факту: ВОФК должен оценивать свое значение и пользу с точки зрения того, как он отчитывается по результатам деятельности, как он усиливает влияние и улучшает управление государственными финансами в сфере, в которой он действует.

Коррупция – это распространенная проблема, угрожающая государственным финансам, правовому порядку и процветанию общества, она ставит под угрозу безопасность общества и препятствует снижению уровня бедности. INTOSAI должна служить примером в борьбе с коррупцией и исполнять свой долг в обеспечении прозрачности и предотвращении коррупции с помощью определенных методов и видов деятельности.

Правительственный аудит, который проводит ВОФК, является прозрачным, и пробелы становятся очевидными. Он составляет основу эффективного внутреннего контроля, являющегося необходимой базой в предотвращении коррупции наряду с Конвенцией ООН по борьбе с коррупцией. Предотвращение и борьба с коррупцией являются основной темой сотрудничества ВОФК в рамках INTOSAI, включая региональные рабочие группы и общественные объединения. Постановление о сотрудничестве была принята на XIX Конгрессе INTOSAI в 2007 г. и касается свободного обмена информацией, идеями, опытом и знаниями между членами INTOSAI и способствует свободному общению между ними. Также этот документ определяет необходимость установления четкой и согласованной цели во внешнем сотрудничестве для обеспечения последовательности и содержательности. Для того чтобы достичь указанных целей, INTOSAI установила пять целей сотрудничества, в дальнейшем определенных как Цель 3, и разработала стратегию эффективного

общения в рамках INTOSAI.

INTOSAI приняла Руководящие принципы сотрудничества, основанные на принципах политики сотрудничества INTOSAI и стратегии общения INTOSAI, что способствует активному и эффективному сотрудничеству. Это обеспечит своевременное, четкое и прозрачное внутреннее и внешнее общение для того, чтобы улучшить аудит правительства по всему миру.

Методология обновленного плана отвечает принципам консультаций и согласованности. Комитет по финансовой и административной деятельности создал специальную группу во главе с ВОФК США, которая сотрудничает с руководителями целевых комитетов и соответствующими отделами, Генеральным Секретарем, Руководителем стратегического планирования и Советом управляющих. Работа Глав целевых комитетов заключается в определении стратегий, направления деятельности и программ согласно поставленным целям и сотрудничеству с подкомитетами, а также с соответствующим органами для предоставления информации (например, IDI, Журнал, Генеральный секретариат INTOSAI). Сначала работа состояла в определении удачно направленных элементов текущего плана, стратегий и программ, нуждающихся в особом внимании и усовершенствовании плана на следующий период. Также рассматривалась необходимость новых подходов и программ. Специальная группа провела консультации с региональными группами, и было решено предоставить возможность членам ВОФК комментировать план на стадии разработки, до его представления на XX Конгрессе INTOSAI.

Среди семи основных приоритетов INTOSAI первым и основным является независимость, которую подчеркивает Мексиканская декларация независимости ВОФК. Генеральный секретариат строит отношения с членами организации на принципах партнерства, основывающегося на организованном, прозрачном и своевременном сотрудничестве, и направляет деятельность организации на достижение стратегических целей INTOSAI, исходящих из основных принципов INTOSAI – автономность, независимость и неполитическое отношение. Активное участие Генерального секретариата на заседаниях Совета управляющих, Наблюдательного и Целевых комитетов и Конгрессах обеспечивает эффективное и постоянное выполнение

Стратегического плана INTOSAI.

Стратегический план на 2011-2016 гг. будет разбит во временных промежутках, в зависимости от доступности ресурсов. В то время как Стратегический план задает направление и определяет путь INTOSAI на шесть лет, еще будет разработан план действий для его реализации. Текущие мероприятия могут быть изменены во время действий и отображать изменение приоритетов. Такая гибкость очень важна для того, чтобы доказать, что INTOSAI является организацией, которая реагирует на появление новых ситуаций. Совет управляющих и другие органы INTOSAI будут проводить соответствующие консультации и сотрудничать с ответственными сторонами (например, Генеральный секретариат, секретариаты региональных рабочих групп и главы комитетов/рабочих групп) касательно изменения вопросов после принятия плана в 2010 г. во время работы Конгресса в Южной Африке.

INTOSAI разрабатывает стратегию, направленную на достижение установленных четырех целей.

Ключевые положения приведены под каждой целью. Генеральный секретариат направляет свою деятельность на достижение стратегических целей INTOSAI, уважая основные ценности (автономность, независимость и неполитическое отношение) и берет на себя ответственность в поддержке членов INTOSAI и групп, которые будут воплощать Стратегический план INTOSAI как можно лучше.

Все члены INTOSAI, особенно Конгресс, Совет управляющих, региональные рабочие группы, Координаторы, Главы подкомитетов, рабочих групп и специальных групп, Международный журнал по правительственному аудиту, Инициатива развития INTOSAI (IDI), Генеральный секретариат и руководитель Стратегического планирования разделяют ответственность за воплощение стратегии в рамках своих мандатов и миссий.

Стратегическая цель 1. Профессиональные стандарты – создать сильный, независимый и многовекторный Высший орган финансового контроля и оказывать содействие надлежащему управлению путем: предоставления и поддержки стандартов Высших органов финансового контроля и разработки и принятия соответствующих и действенных профессиональных стандартов.

Независимость Высших органов финансового контроля является необходимым условием для выполнения своих обязанностей, надлежащего управления, прозрачности и подотчетности. INTOSAI приняла Международные стандарты Высших органов финансового контроля (ISSAI) по независимости ВОФК в виде Лимской и Мексиканской деклараций независимости ВОФК.

Комитет по профессиональным стандартам обеспечивает внедрение профессиональных стандартов INTOSAI на современном уровне, направленных на решение задач и нужд всех его членов и заинтересованных сторон.

Комитет по профессиональным стандартам разработал профессиональные международные стандарты аудита и внедрение руководящих принципов Высшими органами финансового контроля. Вдобавок, INTOSAI предлагает руководство в сферах центрального и государственного секторов управления финансами и подотчетности – Руководство INTOSAI по надлежащему управлению (INTOSAI GOVs).

Разработка ISSAIs и INTOSAI GOVs является результатом общих усилий членов подкомитетов INTOSAI, программ, команд экспертов под руководством Комитета по профессиональным стандартам и рабочим группам и специальным подгруппам Цели 3, Комитета по обмену знаниями. Согласно указанным достижениям и другим публикациям, а также с учетом структуры и достижений в рамках существующих программ и деятельности, в Плане предложены следующие стратегии для достижения Цели 1:

1. Продвижение ISSAIs и INTOSAI GOVs. Разработав серию соответствующих ISSAIs и INTOSAI GOVs и сосредоточившись на их поддержке, Комитет по профессиональным стандартам постоянно работает над продвижением ISSAIs и INTOSAI GOVs в сообществе INTOSAI и среди других заинтересованных сторон.

Продвижение ISSAIs и INTOSAI GOVs будет проводиться под руководством Совета управляющих и при тесном сотрудничестве с Генеральным секретариатом, Главами целевых комитетов и другими органами INTOSAI и Инициативы развития INTOSAI (IDI). Роль Комитета по профессиональным стандартам заключается в продвижении ISSAIs и INTOSAI GOVs, обобщении результатов исследования в руководящих положениях, а роль IDI – в дальнейшем внедрении ISSAIs и INTOSAI

GOVs.

2. Переход от стадии разработки к стадии внедрения. До 2010 г. Комитет по профессиональным стандартам предоставил Конгрессу INTOSAI большое количество ISSAIs и INTOSAI GOVs. В 2011-2016 гг. работа Комитета по профессиональным стандартам перейдет от стадии разработки к стадии внедрения. Это означает, что работа Комитета по профессиональным стандартам совместно с другими целевыми комитетами сосредоточится на том, как можно лучше внедрить и поддерживать ранее разработанные ISSAIs и INTOSAI GOVs и, при необходимости, разработке новых ISSAIs и INTOSAI GOVs. Переход от стадии разработки к стадии внедрения ISSAIs и INTOSAI GOVs означает, что цели Комитета по профессиональным стандартам изменятся после 2010 г.

В 2011-2016 гг. Комитет по профессиональным стандартам сосредоточит свою работу на сотрудничестве по следующим целям: мониторинг и оценка существующих ISSAIs и INTOSAI GOVs; обновление существующих ISSAIs и INTOSAI GOVs; усовершенствование сущности ISSAIs и INTOSAI GOVs; разработка новых ISSAIs и INTOSAI GOVs для обеспечения соответствующих и обновленных стандартов и руководящих принципов; сотрудничество с Международной федерацией бухгалтеров и другими стандартоформирующими органами; наполнение сайта ISSAI.

3. Разработка и поддержка ISSAIs. На протяжении 2011-2016 гг. Комитет по профессиональным стандартам продолжит разработку и поддержку руководящих принципов по финансовому аудиту, аудиту выполнения и аудиту соответствия.

3.1. Разработка руководящих принципов по финансовому аудиту.

Руководящие принципы INTOSAI по финансовому аудиту представляют высококачественные руководящие принципы, принятые в официальных отчетах по аудиту государственного сектора, а именно: система оценивания и ресурсов Совета стандартов международного аудита и страхования; обоснование дополнительных руководящих принципов для аудиторов государственного сектора, представленных Международными стандартами аудита (ISA).

3.2. Разработка руководящих принципов по аудиту выполнения.

Руководящие принципы INTOSAI по аудиту выполнения представляют

механизм проведения аудита выполнения, а именно: представление механизма для успешного проведения аудита; обмен знаниями по успешному выполнению аудиторской функции.

3.3. Разработка руководящих принципов по аудиту соответствия.

Руководящие принципы INTOSAI по аудиту соответствия представляют руководство по облегчению отчетности ВОФК перед соответствующими органами относительно проверяемого объекта согласно законам, правилам и установкам в государственном секторе и отдельно от аудита финансовых отчетов.

Внедрение и поддержка руководящих принципов будут основываться на их разработке и применении ВОФК.

В дальнейшем, подкомитеты Комитета по профессиональным стандартам будут разрабатывать и поддерживать INTOSAI GOVs.

Ожидаемые результаты: привлечение внимания к профессиональным стандартам; использование профессиональных стандартов согласно требованиям ВОФК и национальным особенностям; улучшение качества аудита государственного сектора путем принятия и внедрения эффективных профессиональных стандартов согласно основным принципам и ценностям INTOSAI и международной практике с учетом требований ВОФК и национальных особенностей; повышение стандартов процесса аудита; использование общепринятых стандартов, что обеспечит качество, надежность и доверие к аудитам государственного сектора и повысит профессионализм аудиторов; обеспечение достижения целей, которые ставит INTOSAI.

Стратегическая цель 2. Развитие институционального и кадрового потенциала ВОФК путем обучения, предоставления технической помощи, обмена знаниями и других мероприятий.

Комитет по институциональному развитию стремится к тому, чтобы каждый член INTOSAI получал пользу от инициатив институционального развития путем усиления своей независимости и профессионализма, согласно своим потребностям. Меморандум о понимании, подписанный между INTOSAI и сообществом доноров, обеспечивает усиление институционального развития ВОФК развивающихся стран, учитывая критерии независимости INTOSAI.

Принимая во внимание проведенную работу Комитета по институциональному развитию, а также постоянную структуру и достижение программ деятельности INTOSAI, предлагаются следующие стратегии для поддержки Цели 2 Стратегического плана:

1. Оказывать содействие деятельности институционального развития среди членов INTOSAI и региональных групп согласно Инициативе развития (IDI) и с помощью сотрудничества на региональном, дву- и многостороннем уровнях. Комитет по институциональному развитию достиг многих результатов на протяжении 2005 - 2010 гг. в сфере усиления деятельности по институциональному развитию среди членов INTOSAI. Например, Комитет по институциональному развитию разработал многоязычные руководящие принципы по институциональному развитию ВОФК и распространил их. Комитет по институциональному развитию координировал деятельность и сотрудничал с IDI.

Эта стратегия включает следующую деятельность:

- разработку и обмен лучшими методологиями развития потенциала ВОФК посредством обучения, технической помощи и других мероприятий по профессиональному развитию;

- накопление и распространение информации о проектах институционального развития, осуществляемого ВОФК, и предоставление помощи по координации таких проектов;

- создание базы данных учебных материалов по ключевым вопросам деятельности ВОФК (в значительной степени эта задача выполнена IDI, но больше внимания необходимо уделять сфере институционального развития);

- сотрудничество с другими комитетами INTOSAI и IDI по вопросам разработки стратегий и внедрения новых Международных стандартов и руководящих принципов;

- определение дальнейших направлений деятельности INTOSAI и IDI;

- определение возможностей дистанционного обучения.

2. Развитие сотрудничества с международными организациями развития согласно критериям независимости INTOSAI. Большинство международных организаций на мировом и региональном уровнях имеют общие цели с INTOSAI. Их

задача - усиление управленческих структур и подотчетности, борьба с коррупцией и мошенничеством. Эти международные организации – важные партнеры в достижении Цели 2. Следующие стратегии должны развить связи INTOSAI с этими организациями:

- оказание содействия тесному и постоянному диалогу INTOSAI с ее членами и организациями, сосредотачивая внимание на критериях регионального развития и уровне страны;

- оказание содействие внедрению Меморандума о понимании между INTOSAI и Сообществом доноров, вместе с Донорским наблюдательным комитетом INTOSAI и органами INTOSAI для предоставления помощи по институциональному развитию, что является необходимым и важным вопросом для ВОФК развивающихся стран;

- укрепление связи между INTOSAI и ООН.

3. Консультативные услуги. Людям присуща потребность в знаниях, опыт самого сообщества INTOSAI является одним из наиболее важных ресурсов институционального развития ВОФК. Комитет по институциональному развитию представил на XX Конгрессе INTOSAI детальную базу данных экспертов и исследователей, руководящих принципов по общим аудитам и программ по обмену опытом. Комитет по институциональному развитию должен: поддерживать и обновлять базу данных профессиональных экспертов по правительственному аудиту и областей, возможных для проведения аудита; поддерживать проведение общих аудитов; поддерживать проведение программ обмена опытом.

4. Развитие методологии и обеспечение качества путем предоставления бесплатных экспертных оценок. Эксперты являются носителями практических знаний и опыта, являющегося одним из важнейших ресурсов. Чтобы увеличить этот ресурс, Комитет по институциональному развитию должен:

- оказывать содействие активизации тех ВОФК, которые считают полезным проведение таких экспертных оценок;

- готовить материалы предварительных проверок для дальнейшего их распространения;

- разработать руководящие принципы и подытожить существующий опыт по вопросам проведения бесплатных экспертных оценок, создать региональный и

глобальный механизмы их проведения.

Поскольку количество ВОФК, в которых проводились экспертные оценки есть малой, не существует общих принципов осуществления таких оценок. Также, нет четкого представления относительно мероприятий, которые могли бы поощрить большинство ВОФК принимать участие в такой деятельности. В этом случае INTOSAI: продолжает оценивать и документировать имеющиеся соглашения между ВОФК; оказывать содействие активизации тех ВОФК, которые считают полезным проведение таких экспертных оценок; разработать руководящие принципы и подытожить существующий опыт по вопросам проведения бесплатных экспертных оценок, создать региональный и глобальный механизмы их проведения; соответствующим образом и в установленном порядке распространять результаты экспертных оценок.

Цель 2 сосредотачивается на развитии институционального и кадрового потенциала ВОФК большинства членов INTOSAI: учет достижений Комитета институционального развития и его подкомитетов за 2005-2010 гг.; развитие существующих проектов IDI, ее региональных программ и увеличение количества технических проектов; признание преимуществ тесного сотрудничества с международными организациями, которые имеют общие с INTOSAI цели; обеспечение получения всеми ВОФК преимуществ от сотрудничества; создание сетей обмена опытом и знаниями; способствование активизации тех ВОФК, которые считают полезным проведение экспертных оценок; создание и развитие систем обеспечения качества и внутреннего контроля; усиление аспекта разработки программ по институциональному развитию как на региональном, так и на национальном уровне.

Стратегическая цель 3. Обмен опытом сориентирован на поощрение сотрудничества между ВОФК и его постоянное усовершенствование путем обмена опытом, аттестационных мероприятий, изучения передового опыта и проведения исследований по вопросам, представляющим общий интерес.

Комитет по обмену опытом создан на принципах открытости, обмена и сотрудничества, которые являются признаками INTOSAI. При внедрении первого Стратегического плана были очень четко продемонстрированы ценность и результаты проведения независимого правительственного аудита.

Рабочие группы созданы и создаются для обмена знаниями и поиска решений по вопросам, представляющим общий интерес, специальные подгруппы, такие как специальная подгруппа доноров и подгруппа по мировому финансовому кризису, связанные с особыми вопросами, – на определенный промежуток времени. К тому же INTOSAI распространяет печатные издания и Генеральный секретариат осуществляет поддержку сайта INTOSAI. Семь региональных рабочих групп проводили заседание и конгрессы для того, чтобы поделиться знаниями в рамках сотрудничества.

Комитет INTOSAI по обмену знаниями в рамках целей существующих программ INTOSAI и ее деятельности предлагает следующие стратегии для достижения Цели 3:

1. Создание новых и поддержка существующих рабочих групп.

Рабочие группы должны создаваться и существовать до тех пор, пока это целесообразно. В 2011-2016 гг. Комитет по обмену знаниями сосредоточит свою деятельность на: создании новых и поддержке существующих рабочих групп по согласованности и соответствию; пересмотре и оценке, при необходимости, сфер деятельности существующих рабочих групп; выполнении рекомендаций Конгресса, если они не выполнены в установленный срок; роспуске групп по завершению задачи и при условии невозможности ее выполнения.

2. Изучение передового опыта с учетом отличий и независимости ВОФК. В 2011-2016 гг. Комитет по обмену знаниями продолжит определять сферы деятельности, которую проводит ВОФК, где изучение передового опыта будет более полезным. Комитет по обмену знаниями будет предоставлять профессиональную помощь рабочим группам и специальным подгруппам, разрабатывать руководящие принципы по внедрению передового опыта, проводить исследование ключевых элементов деятельности ВОФК и разрабатывать материал по руководящим принципам аудита. Механизм деятельности и структура Комитета по обмену знаниями, охватывающего соответствующие рабочие группы, к которым относятся план и соответствующие стратегии, являются эффективными в сотрудничестве между ВОФК. Указанный комитет также обеспечивает высокий уровень работы многих ВОФК.

3. Разработка программы и стратегии глобальных коммуникаций. Для того чтобы организовать эффективное общение, информация должна предоставляться согласно

требованиям Политики общения INTOSAI. Механизм коммуникации должен обеспечивать потребности ВОФК с учетом таких инструментов, как веб-сайт INTOSAI, сведенные документы INTOSAI, веб-сайты отдельных органов INTOSAI, Международный журнал по правительственному аудиту.

INTOSAI, особенно Генеральный секретариат, другие органы и группы должны оказывать содействие эффективному общению в рамках своих обязанностей и помогать обмену знаниями между ВОФК. Также необходимо учитывать результаты проведенной работы с партнерами по эффективным путям предоставления информации.

Темы и утвержденные документы Конгресса INTOSAI необходимо предоставлять всем членам INTOSAI доступным способом. Более того, результаты специфической деятельности региональных рабочих групп, учитывая мировую важность, должны доводиться к сведению и использоваться сообществом INTOSAI. Необходимо представить и одобрить основные сообщения по результатам поведенной работы на конгрессах INTOSAI.

Учитывая разные модели ВОФК, INTOSAI будет усиливать стратегии по внешним связям относительно того, каким образом необходимо информировать INTOSAI и соответствующие законодательные органы, средства массовой информации, общество, партнеров и другие специальные группы. Эта стратегия будет полезной для ВОФК в вопросах надлежащего управления в их странах.

Комитет по обмену опытом, совместно с Генеральным секретариатом, представляющим INTOSAI, поощряет применение разных механизмов сотрудничества, использующихся в рамках сообщества INTOSAI с целью поддержки принятых пяти целей:

- внутренние – повышение уровня знаний членов INTOSAI до одинакового уровня с использованием существующих методов коммуникации; поддержка членов INTOSAI и оказание содействия конвергенции;

- внешние – уведомление экспертов о результатах проведения правительственного аудита; повышение статуса ВОФК и INTOSAI; распространение результатов деятельности ВОФК и INTOSAI.

Комитет по обмену опытом совместно с Генеральным секретариатом также будут способствовать работе комитетов, рабочих групп и специальных подгрупп следующим образом: взаимодействовать и улучшать связи друг с другом по касающимся их вопросам; изменять существующие и разрабатывать другие действенные методы коммуникации. Управление международного сотрудничества в структуре ВОФК, если они создадут глобальную сеть, значительно будет способствовать развитию коммуникаций.

4. Осуществление постоянного сотрудничества с научно-исследовательскими учреждениями с учетом требований INTOSAI к уровню независимости.

INTOSAI приложит силы для представления программ по вопросам аудита государственного сектора, отчетности, подотчетности и поддержки интереса научного сообщества к ним. INTOSAI может пригласить к участию экспертов с ВОФК и академиков из университетов высшей категории, исследовательских институтов и организаций; организовать программы по повышению квалификации и обучению специалистов по международному сотрудничеству по вопросам аудита государственного сектора в колледжах и университетах. Исследование возможностей развития программ обмена между университетами и ВОФК.

Целесообразно начать процесс обмена знаниями, который базируется на существующих структурах и позволяет организациям сотрудничать в сферах, поддерживаемых разными членами; способствование улучшению коммуникаций как внутри, так и извне INTOSAI согласно потребностям членов; накопление полезной информации о сферах, в которых проводит деятельность ВОФК, для тех членов, которые изъявили желание участвовать в подобной деятельности; накопление полезной информации результатов аудита, объединяя лучшую методологию, практику организаций; активизация профессиональных связей.

Стратегическая цель 4. Образцовая международная организация – организация деятельности и управление INTOSAI путями, оказывающими содействие экономической, действенной и эффективной работе, своевременному принятию решений и эффективности управления с надлежащим вниманием к сохранению автономии и равноправия между регионами и разными моделями и системами

деятельности ВОФК.

INTOSAI считает, что главное – служить примером. Для достижения этой цели основным вопросом является усовершенствование профессиональных стандартов, институционального развития и обмена знаниями между членами организации. Это поможет выявить ее возможности в достижении стратегических целей. Данные элементы учитываются для обеспечения экономичности, эффективности своих операций и жизнеспособности бюджета. Указанные обязанности отображены в 4 стратегической задаче INTOSAI: стремление стать образцовой международной организацией. Задача 4 отличается по смыслу и природе от других стратегических задач и потому не может быть реализована методами, похожими с задачами 1,2 и 3. Несмотря на то что задачи 1,2 и 3 относятся к особым сферам деятельности INTOSAI, задача 4 отражает организацию INTOSAI в целом и создает условия для реализации других задач. Поэтому задача 4 является более фундаментальным достижением для стратегических целей 1, 2 и 3.

Основываясь на главном принципе «*Общий опыт на пользу всем*», для дальнейшего управления и организации деятельности INTOSAI разработаны следующие руководящие принципы: необходимо четко согласовать стратегические задачи во всех сферах деятельности INTOSAI; INTOSAI должна принять организационные и административные принципы, поддерживающие широчайшие возможности привлечения членов ВОФК к сотрудничеству; INTOSAI должна иметь такую структуру принятия решений, которая будет обеспечивать своевременность и широкую поддержку членов INTOSAI; должно существовать тесное сотрудничество Совета управляющих и Генерального секретариата, а также тесная связь между Советом управляющих и комитетами, подкомитетами, рабочими группами, специальными подгруппами; необходимо обеспечить сотрудничество между четырьмя целевыми Комитетами INTOSAI с целью своевременного обмена информацией; разработать соответствующий подход к пересекающимся темам и задачам, затрагивающим более одной цели, чтобы предотвратить совпадения; INTOSAI должна финансироваться согласно основным ценностям независимости INTOSAI, чтобы обеспечить свою деятельность в рамках бюджета и оказывать содействие

эффективному внедрению этого плана и беспрерывному существованию INTOSAI.

В плане отдельно стоит вопрос, смогут ли организация и структура INTOSAI сосредоточиться и согласовать вышеупомянутые стратегические программы деятельности и будет ли INTOSAI способна эффективно и своевременно руководить стратегическими действиями, изложенными выше. Организационная сосредоточенность на стратегических целях INTOSAI является компетенцией Комитета по финансовой и административной деятельности совместно с Генеральным секретарем и опирается на результаты, достигнутые предыдущим планом.

Опираясь на руководящие принципы и учитывая установленную структуру и результаты программ деятельности INTOSAI, Стратегический план на 2011-2016 гг. предлагает следующие стратегии для достижения Цели 4:

1. Контроль организационной структуры и структуры принятия решений INTOSAI. Организационная структура и структура принятия решений должны быть направлены на стратегические цели организации для выполнения плана и обеспечивать эффективную, экономную и действенную деятельность INTOSAI. В период стратегического планирования Генеральному секретариату вместе с Комитетом по финансовой и административной деятельности необходимо провести полный пересмотр существующей организационной структуры и структуры принятия решений. На основе рекомендаций проведенной проверки будут рассмотрены и приняты поправки к существующим структурам.

2. Контроль над выполнением стратегического плана INTOSAI. С целью успешного выполнения Стратегического плана INTOSAI необходимо постоянно контролировать ход его выполнения. Стратегический план направляет и определяет путь развития на следующие шесть лет, но более детальный план действий будет разработан соответствующими органами и группами INTOSAI с целью их дальнейшего внедрения и может быть изменен в процессе реализации действий и отображать изменение приоритетов. Такая гибкость необходима для того, чтобы продемонстрировать, что INTOSAI – это организация, отражающая изменение ситуаций.

Вместе с тем Генеральный секретариат будет использовать результаты

деятельности Совета управляющих, Конгрессов, международных событий и другой деятельности для выполнения Стратегического плана наряду с целями политики внешней и внутренней связи следующим образом: повышать уровень знаний членов сообщества до одинакового уровня; способствовать сотрудничеству между членами организации; передавать дела по правительственному аудиту руководящим структурам; повышать статус и репутацию ВОФК и INTOSAI; распространять результаты деятельности ВОФК и INTOSAI, акцентируя внимание на их ценности для общества среди партнерских организаций. Кроме того, Генеральный секретариат будет помогать членам сообщества INTOSAI в новаторстве и определении основных тем, исходящих из Стратегического плана INTOSAI, таких как: усиление независимости ВОФК; борьба с коррупцией, мошенничеством и отмыванием денег; улучшение качества отчетности правительства; рост доверия к ВОФК путем институционального развития ВОФК.

3. Обеспечение надлежащего финансирования мероприятий INTOSAI. Комитет по финансовой и административной деятельности совместно с Генеральным секретариатом разработают системный подход для осуществления финансирования, чтобы обеспечить наличие необходимых финансовых ресурсов для реализации задач и успешного внедрения Стратегического плана следующим образом: пересмотр вопросов, связанных с финансированием, например бюджетных и соответствующих структур организации; перемещение ресурсов по необходимости; финансирование более активного участия ВОФК развивающихся стран в подкомитетах, рабочих и специальных группах INTOSAI согласно финансовому регулированию, установленному Финансовыми инструкциями INTOSAI.

4. Сотрудничество с Международным сообществом доноров согласно Меморандуму о понимании. Меморандум о понимании, подписанный между INTOSAI и Сообществом доноров, обеспечит рост уровня донорской поддержки ВОФК развивающихся стран. Таким образом, предоставит возможность постоянного роста количества инициатив по институциональному развитию в сообществе INTOSAI, направленных на развитие ВОФК стран развивающихся. Меморандум учитывает потребности членов INTOSAI и будет ключевым приоритетом для INTOSAI на

протяжении стратегического периода. Для более успешного выполнения Меморандума эту работу необходимо проводить совместно с Целью 2. Комитет по финансовой и административной деятельности совместно с Наблюдательным комитетом доноров INTOSAI будут сопредседателем и вице-сопредседателем INTOSAI соответственно и будут работать с сопредседателем и вице-сопредседателем донорского сообщества, а также с Секретариатом Наблюдательного комитета доноров INTOSAI для успешного выполнения Меморандума.

5. Демонстрация ценности и результатов деятельности независимых Высших органов финансового контроля. Генеральный секретариат, действующий от лица INTOSAI, совместно с органами и группами подчеркивает, что только независимые Высшие органы финансового контроля могут обеспечить прозрачность, подотчетность и надлежащее использование государственных средств, бороться с коррупцией и помогут повысить общественное доверие. Лишь глубинное понимание этих принципов может обеспечить подотчетность и надлежащее управление наряду с постоянным самоконтролем.

Ожидаемые результаты: энергичная организационная структура и структура принятия решений обеспечат деятельность INTOSAI как эффективного, действенного и экономического органа, который принесет максимум пользы для членов; достаточное финансирование, которое обеспечит выполнение задач, определенных Стратегическим планом, как можно лучше; признание INTOSAI образцовой международной организацией.

В настоящий период в Украине проходит реформа управления государственными финансами. На протяжении последних лет для обеспечения развития системы государственного внутреннего финансового контроля приняты законодательные и нормативно-правовые акты по вопросам управления государственными финансами, в частности Бюджетный кодекс Украины в новой редакции, которым установлены основные принципы организации и осуществление финансового управления и контроля, подотчетности и ответственности руководителей бюджетных учреждений, внутреннего аудита, а также контроля их состояния. Для имплементации его положений Кабинетом Министров Украины и Минфином принято

свыше 70 актов законодательства, в том числе стратегия развития системы управления государственными финансами [230].

Проблемы управления финансами общественного сектора находятся в центре внимания многих ученых. В диссертационной работе О.В. Дейнеки определены направления усовершенствования системы оценки эффективности функционирования финансов государственного сектора экономики Украины, в частности, обоснована необходимость применения разработанной модели оценки эффективности функционирования финансов государственного сектора экономики; выявлена взаимосвязь масштабов и эффективности функционирования субъектов государственного сектора экономики с целью повышения уровня эффективности данного сегмента; предложено осуществлять контроль уровня эффективности с помощью динамического норматива, и разработана структурно-логическая схема целевого планирования финансов государственного сектора экономики, реализация которой позволит выявить возможные резервы для повышения уровня эффективности функционирования данного звена финансовой системы [231, стр. 12]. В статье Н.А. Дехтярь, О. В. Дейнеки исследована сущность финансов государственного сектора экономики и определено их место в системе государственных финансов Украины [232, с. 61]. В публикациях Ю.Б. Слободяник рассмотрены проблемы обеспечения контроля качества государственного аудита [233], проанализировано современное состояние системы контроля государственных финансов в Украине, определены основные факторы, влияющие на ее эффективность, разграничены понятия внутреннего и внешнего государственного аудита [234, стр. 162]. В коллективной монографии под редакцией О.О. Непочатенко проанализированы последние изменения законодательства Украины в сфере бюджетного регулирования и контроля [235, стр. 157-162]. Определено, что эти изменения значительно усложняют трансформацию системы контроля государственных финансов в направлении внедрения государственного аудита, влекут за собой торможение процесса демократических реформ, начатых в государстве.

Высоко оценивая работы указанных авторов, следует отметить, что недостаточно внимания отводится проблемам внедрения в отечественную практику международных

стандартов государственного финансового контроля [236, стр. 251; 237, стр. 253].

В системе стандартов Международной организации Высших органов финансового контроля номера 9000- 9999 зарезервированы для документов, имеющих название INTOSAI GOV (руководство по добросовестному управлению), использующихся вместо ISSAI. В них содержатся рекомендации по внутреннему контролю, бухгалтерскому учету и другим вопросам, которые входят в сферу административной ответственности (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Система стандартов INTOSAI GOV

(составлено по данным источника [185])

INTOSAI Руководство по добросовестному управлению (INTOSAI GOV) INTOSAI Guidance for Good Governance	
INTOSAI GOV 9100-9199 – Внутренний контроль (Internal Control)	
INTOSAI GOV 9100	Директивы для стандартов внутреннего контроля общественного сектора
INTOSAI GOV 9110	Руководство для отчетности об эффективности средств внутреннего контроля: опыт высших органов контроля в реализации средств внутреннего контроля
INTOSAI GOV 9120	Внутренний контроль: обеспечивающие Фонды для ответственности в правительстве
INTOSAI GOV 9130	Директивы для стандартов внутреннего контроля общественного сектора: дальнейшая информация об управлении риском организации
INTOSAI GOV 9140	Внутренний контроль независимости в общественном секторе
INTOSAI GOV 9150	Координация и сотрудничество между высшими органами контроля и внутренними аудиторами в общественном секторе
INTOSAI GOV 9200-9299 – Стандарты бухгалтерского учета (Accounting Standards)	
INTOSAI GOV 9250	Интегрированная структура финансовой ответственности (IFAF)

На уровне Европейского Союза стандарты INTOSAI GOV 9100 стали основанием для создания модели системы внутреннего финансового государственного контроля (PIFC), разработанной Европейской комиссией (Генеральный департамент по вопросам бюджета) для национальных правительств стран ЕС.

Согласно INTOSAI GOV 9100 внутренний контроль – комплексный процесс,

реализуемый руководством и персоналом организации, предназначенный для сокращения рисков, а также обеспечения надлежащих гарантий того, что в ходе реализации задач организации будут достигаться следующие общие цели: осуществление деятельности упорядоченным, этическим, экономическим, эффективным и результативным образом; выполнение обязательств подотчетности; соблюдение законодательства и инструкций; защита ресурсов от потери, нецелевого использования и повреждения.

Внедрение стандартов INTOSAI GOV 9100 в украинскую практику предусматривает определение аспектов внешней и внутренней среды функционирования субъектов государственного сектора, подходов к идентификации рисков и способов реагирования на них, контрольных мер, информационного и коммуникационного обмена, проведения постоянного мониторинга деятельности учреждения и периодической оценки и т.п.

Внутренний контроль рассматривается не как одно событие или обстоятельство, а последовательность действий, охватывающих всю деятельность организации. Внедрение средств внутреннего контроля требует значительных инициативных усилий со стороны руководства, а также значительного объема контактов руководства с другими сотрудниками. Если высшее руководство считает внутренний контроль важным, то другие сотрудники организации будут это ощущать и отвечать добросовестной поддержкой установленных средств контроля. Например, создание подразделения внутреннего аудита, как элемента системы внутреннего контроля, является со стороны руководства четким сигналом о важности внутреннего контроля.

Независимо от того, насколько грамотно осуществляется планирование и реализация средств внутреннего контроля, они не способны обеспечить руководству организации полную гарантию достижения целей последней. Неуверенность и риски относятся к будущему, которое никто не способен предусмотреть с полной определенностью. На способность организации к достижению ее целей могут воздействовать факторы вне контроля или влияния организации. Ограничения связаны также со следующими факторами: мнение человека при принятии решения может быть неверным; в результате элементарных ошибок могут возникать кризисные ситуации;

средства контроля могут не функционировать в результате столкновения позиций нескольких человек; руководство способно недобросовестно отменить принципы внутреннего контроля. Поэтому при оценке рисков следует рассматривать все возможные риски (включая риск мошенничества и коррупции). Организации надо стремиться к адекватному балансу между предыдущей и текущей контрольной деятельностью.

Нецелесообразно поручать контроль всех ключевых этапов транзакции или действий одному человеку. Риск ошибки, лишних расходов или незаконных действий, связанных с ситуацией, когда один человек контролирует все ключевые этапы транзакции или события, возрастает. В связи с этим ключевые обязанности и ответственность за санкционирование, обработку, регистрацию и рассмотрение транзакций и событий должны распределяться между людьми. Заговор способен сократить или полностью разрушить эффективность деятельности по внутреннему контролю. Для его предотвращения важно наладить процесс подотчетности, в ходе которого органы государственной или муниципальной власти, а также их сотрудники несут ответственность за свои решения и действия, в том числе при распоряжении бюджетными средствами и по всем вопросам эффективности деятельности. Подотчетность осуществляется путем разработки, поддержки и предоставления надежной и актуальной финансовой и нефинансовой информации, а также с помощью добросовестного раскрытия указанной информации в своевременной отчетности как внутренним, так и внешним заинтересованным лицам.

Согласно INTOSAI GOV 9110 расходы на внутренний контроль не должны превышать получаемой выгоды. Под расходами понимается финансовое выражение ресурсов, использованных на достижение определенной цели, а также экономическое выражение утраченных возможностей, например, задержка в выполнении работы, снижение уровня предоставляемых услуг или производительности, ухудшение трудовой дисциплины и т.п.

Система внутреннего контроля, все транзакции и значительные события должны быть четко задокументированы, и документация должна быть всегда доступной для изучения. Стране целесообразно иметь законодательство, устанавливающее общие

требования и цели осуществления эффективного внутреннего контроля.

Поскольку государственная, экономическая, промышленная, нормативная и оперативная ситуация постоянно меняется, оценка рисков должна быть процессом постоянным и беспрерывным. Соответственно INTOSAI GOV 9130 управление рисками организации – это процесс, направленный на выявление возможных событий, способных повлиять на организацию и удержание уровня риска в приемлемых рамках для обеспечения надлежащих гарантий достижения целей организации. Элементы управления рисками: условия внутри организации, установка целей, оценка рисков, реагирование на риски, контрольные действия, информация и ее передача, мониторинг. Формы реагирования на выявленные риски сводятся к следующему: перенос риска, ликвидация риска, прекращение деятельности, признание риска допустимым. Контрольные процедуры предусматривают наличие: средств контроля, направленных на предотвращение злоупотреблений; направляющих средств контроля; средств контроля, направленных на выявление нарушений; средств контроля, нацеленных на смягчение отрицательной ситуации.

Стандарты INTOSAI GOV 9140 и 9150 были рассмотрены, а потом утверждены на XX Конгрессе INTOSAI в Йоханнесбурге в ноябре 2010 г. INTOSAI GOV 9140 регулирует, среди прочего, критерии независимости и объективности внутреннего аудита в государственном секторе, а также пути построения системы независимого и объективного внутреннего аудита. INTOSAI GOV 9150 разграничивает роль и ответственность внутреннего аудитора и высших органов финансового контроля (ВОФК) в системе государственного контроля, определяет преимущества, риски, основы, разновидности, этапы и содержание сотрудничества и между внутренними аудиторами и ВОФК.

Для способствования организации и осуществлению внутреннего контроля в бюджетных учреждениях Министерством финансов Украины утверждены Методические рекомендации по организации внутреннего контроля распорядителями бюджетных средств в своих учреждениях и в подведомственных бюджетных учреждениях [239].

Указанные Методические рекомендации подготовлены на базе пособия по

стандартам внутреннего контроля для государственного сектора, разработанного Комитетом по внутреннему контролю Международной организации высших контролирующих органов (INTOSAI GOV9100), в основу которого положена модель COSO, и определяют ключевые элементы внутреннего контроля, а именно:

аспекты внутренней среды (личная и профессиональная честность, а также этические ценности руководства и работников, организационная структура и распределение обязанностей, правила управления человеческими ресурсами);

подходы к идентификации рисков и оценки, определение способов реагирования на них;

мероприятия контроля (процедуры авторизации, визирования, распределения полномочий, контроль доступа к ресурсам и учетным записям, достоверности проведенных операций и др.);

информационный и коммуникационный обмен;

проведение постоянного мониторинга деятельности учреждения и периодической оценки.

Модель риска и контроля COSO [240] была разработана Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) США в конце 80-х годов прошлого столетия во время краха сотен финансовых институтов, который принес миллиардные убытки инвесторам, дебиторам и правительству. Модели, предложенные COSO, послужили основой для ряда других моделей риска и контроля, разработанных в других странах организациями, аналогичными COSO, и разными консультационными фирмами. В ее рамках риск определяется как угроза того, что некоторое событие или действие отрицательно повлияет на способность организации успешно достичь своих целей или реализовать свои стратегии.

Источники риска делятся на внутренние и внешние. Внутренние источники риска: сотрудники, которые могут ошибаться, небрежно относиться к работе, мошенничать; оборудование, которое может дать сбой или выйти из строя; неверно поставленные цели и т.п. Внешними персонифицируемыми источниками риска являются конкуренты, поставщики, клиенты. Другие внешние неперсонифицируемые

источники риска: законодательство, политические события, общественное мнение, состояние экономики и финансов, в частности, угроза резкой девальвации валюты. Организация, кроме целей, которые устанавливает перед собой, имеет определенные обязанности, накладываемые на нее государством и инвесторами, а именно:

надежность и интегрированность информации – организация обязана предоставлять информацию разным заинтересованным лицам (инвесторам, государству, дебиторам) для принятия решений по ней. Для получения надежных периодических обобщенных данных необходимо, чтобы текущая информация, генерированная на всех рабочих местах, была надежной и непротиворечивой;

выполнение внутренней политики, планов, процедур, а также внешних законов и норм. Очевидно, что соблюдение государственных законов является обязанностью организации. Установив свои внутренние нормы, организация тем самым обязуется выполнять их;

защита активов. Инвесторы предоставляют организации свои активы для использования в целях получения прибыли (или других целей в случае неприбыльных организаций). Организация, со своей стороны, обязана защищать эти активы;

экономическое и эффективное использование ресурсов и достижение целей, установленных для текущей деятельности и специальных программ.

4.2 Информационно-этическое обеспечение финансового контроля на основе международных стандартов учета для государственного сектора

Залогом выхода из экономического кризиса и будущих социально-экономических достижений страны является сотрудничество на основе доверия между обществом и государством. В основу гражданского общества, на пути развития которого стоит Украина, положена система эффективного и прозрачного государственного управления. В условиях кризиса особенно остро ощущается потребность в эффективном функционировании органов государственной власти, направленном на открытое и ответственное управление экономическими,

финансовыми, человеческими и природными ресурсами [241, с. 230].

Экономико-политические кризисы всегда сказываются на ухудшении состояния финансовой системы государства. В связи с этим возрастает роль и значение усовершенствования ведения бухгалтерского учета и составления отчетности с целью более рационального использования финансовых ресурсов, а также эффективного функционирования систем внутреннего и внешнего контроля над использованием бюджетных средств [242, с. 158].

Сформированная в Украине учетная система в государственном секторе нуждается в усовершенствовании, модернизации, переходе на единые унифицированные методологические основы. Постановлением Кабинета Министров Украины от 16 января 2007 г. № 34 утверждена «Стратегия модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007-2015 годы» [243], проблемные аспекты которой обсуждались учеными, в частности О.М. Чемерис [244], В.М. Метелицей [245]. Стратегический документ основан на внедрении Международных стандартов учета для государственного сектора в отечественную практику, что противоречит им в части использования кассового метода выполнения бюджетов, отсутствия данных об имущественном состоянии органов местного самоуправления, исполнительной власти и государства в целом [246, с. 292]. С вступлением в силу Национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета в государственном секторе происходят существенные изменения в составе активов, собственного капитала, обязательств, доходов и расходов бюджетных учреждений [247, с. 210].

Формирование модернизованной информационной системы управления бюджетных учреждений ориентировано на обеспечение оптимизации их деятельности [248, с. 271]. В этих условиях разработка вопросов государственного финансового контроля отстает от потребностей практики внедрения международных стандартов учета, особенно в части местных и государственного бюджетов. Международный опыт в области контроля государственных финансов убеждает в важности и действенности государственного аудита [249, с. 320], одновременно с финансовым контролем возрастает значение финансового надзора и финансового регулирования [250, с. 373]. Таким образом, недостаточно исследованными остаются вопросы учета и отчетности о

выполнении бюджетов, а также соответствующие процессы государственного финансового контроля.

Комитет по вопросам государственного сектора Международной федерации бухгалтеров разработал серию рекомендованных стандартов бухгалтерского учета для субъектов хозяйствования государственного сектора (МСБУГС). Они призваны улучшить качество и сопоставимость финансовой информации, приведенной в отчетности субъектов хозяйствования государственного сектора во всем мире. Вопросы учета и выполнения бюджетов разных уровней регламентированы следующими МСБУГС: 22 Раскрытие финансовой информации об общем государственном секторе **(**IPSAS 22 – Disclosure of financial information about the general government sector**)**, 23 Доход от необменных операций (налоги та трансферты) (IPSAS 23 – Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)), 24 Представление в финансовых отчетах информации о выполнении бюджетов (IPSAS 24 – Presentation of budget information in financial statements).

В международной практике учет и отчетность о выполнении бюджетов также могут вестись в соответствии со статистическими базами финансовой отчетности, отображающими или применяющими требования Системы национальных счетов (СНС), подготовленной Организацией Объединенных Наций и другими международными организациями. Главное внимание в них сосредоточено на предоставлении финансовой информации об Общем государственном секторе (ОГС), в состав которого входят такие неприбыльные субъекты хозяйствования, которые осуществляют нерыночную деятельность и финансируют предоставление своих услуг благодаря ассигнованиям из государственного бюджета (нерыночные субъекты хозяйствования). Статистические базы финансовой отчетности также могут предоставлять информацию о корпоративном секторе правительства, который преимущественно занимается рыночной деятельностью (сектор государственных финансовых корпораций и сектор государственных нефинансовых корпораций), и государственном секторе в целом [251].

МСБУГС требуют от субъектов хозяйствования составлять финансовые отчеты, содержащие ведомости о всех ресурсах, подконтрольных субъекту, который

отчитывается. МСБУГС 6 «Консолидированные финансовые отчеты и учет контролируемых субъектов хозяйствования» требует от контролирующих субъектов хозяйствования составлять финансовые отчеты, которые консолидируют контролируемые субъекты постатейно. Также МСБУГС 6 детально описывает концепцию контроля, применяемую в государственном секторе, и предоставляет инструкции по определению наличия контроля для целей финансовой отчетности. Согласно требованиям МСБУГС 6 субъекты хозяйствования в секторах государственных финансовых и нефинансовых корпораций, определение которых приведены в статистических базах финансовой отчетности и которые являются контролируемыми правительством предприятиями, консолидируются в финансовых отчетах правительства.

В МСБУГС 22 изложены требования по раскрытию финансовой информации ОГС как части всего комплекса правительства, которое принимает учетный принцип начисления и решает раскрывать такую информацию. МСБУГС 18 «Отчетность по сегментам» также требует раскрывать в финансовых отчетах информацию о сегментах. Сегментом является вид или группа видов деятельности, которую можно отличить от других и для которой уместно отдельно докладывать финансовую информацию с целью оценки результатов деятельности в достижении ее цели и для принятия решений по будущему распределению ресурсов.

Бюджет отображает финансовые характеристики планов правительства на следующий период и является главным инструментом финансового управления и контроля, центральным компонентом процессов, обеспечивающих правительственный и парламентский надзор за финансовыми аспектами деятельности. Доход, получаемый субъектами хозяйствования государственного сектора (бюджетные учреждения), возникает в результате как операций обмена, так и необменных операций. Но последние являются источником большей части дохода правительств и других бюджетных учреждений. В МСБУГС 23 изложены методы анализа операций, по которым субъекты хозяйствования обязаны анализировать поступления ресурсов от необменных операций [252], к которым относят: налоги и трансферты (денежные и неденежные), включая гранты, списание долгов, штрафы, предоставление

недвижимости, подарки, пожертвования, а также товары и услуги в натуральной форме. Налоги и трансферты определяются как экономические выгоды или потенциал полезности. Стандарты акцентируют внимание на обязательности уплаты налогов субъектам хозяйствования государственного сектора согласно законодательным и нормативным актам, принятым для обеспечения дохода правительства.

Доходы бюджета трактуются как плата за услуги правительству и подконтрольных ему субъектов хозяйствования государственного сектора. Последние финансируют свою деятельность преимущественно за счет ассигнований из налоговых поступлений или других доходов правительства, но они могут получать доход за счет дополнительной, в том числе коммерческой деятельности (государственные коммерческие предприятия – ГКП). Консолидированная финансовая отчетность в соответствии с МСБУГС отображает контролируемые правительством активы и взятые им обязательства; стоимость услуг, предоставляемых правительством и контролируемыми субъектами хозяйствования, независимо от источников их финансирования; налоги и другие доходы, полученные для финансирования предоставления этих услуг. МСБУГС применяются ко всем субъектам хозяйствования государственного сектора, но содержательное отображение ОГС возможно только для правительства, а не для отдельных контролируемых субъектов хозяйствования на разных уровнях управления (страна, территориальные общины и т.п.) [253].

Финансовые отчеты, составленные согласно МСБУГС, ориентированы на контроль ресурсов, доверенных государственному сектору. Цель финансовых отчетов, составленных согласно статистическим базам финансовой отчетности, заключается в предоставлении информации, подходящей для анализа и оценки финансовой политики правительства. Бюджеты, составленные согласно системе статистической отчетности, могут фокусировать внимание на общем государственном секторе и охватывать только субъектов хозяйствования, которые выполняют главные или нерыночные функции правительства как свою основную деятельность, а финансовые отчеты предоставляют информацию обо всех видах деятельности, контролируемых правительством, в том числе и коммерческой деятельности. Таким образом, финансовые отчеты, составленные согласно МСБУГС и статистическим базам финансовой отчетности,

похожи, но их цели в определенной мере различаются (табл. 4.2).

Информация, раскрываемая по отношению к ОГС, должна включать следующие показатели: активы по основным классам, при этом отдельно отмечаются инвестиции в другие секторы; обязательства по основным классам; чистые активы/собственный капитал; суммарные доходы и убытки от переоценки и другие статьи доходов и расходов, которые непосредственно признаются в чистых активах/собственном капитале; доход по основным классам; затраты по основным классам; избыток или дефицит; движение средств от операционной деятельности по основным классам; движение средств от инвестиционной деятельности; движение средств от финансовой деятельности.

Таблица 4.2

Общие черты и отличия финансовых отчетов, построенных по МСБУГС и статистическим базам (разработано автором)

Отличия		Общие черты
МСБУГС	статистические базы	
Цели финансовых отчетов – предоставление информации о:		
подотчетности субъекта хозяйствования за доверенные ему ресурсы, которые он контролирует	результатах деятельности ОГС и более широкого государственного сектора любой страны	Принцип начисления, рассмотрение аналогичных операций и событий, похожая структура отчета

МСБУГС 1 «Представление финансовых отчетов» определяет полный комплекс финансовых отчетов (по принципу начисления), а именно: отчет о финансовом состоянии, отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях в чистых активах / собственном капитале, отчет о движении денежных средств, а также учетная политика и примечания к финансовым отчетам. Этот Стандарт требует раскрывать информацию об основных классах активов, обязательств, доходов, расходов и денежных потоков, отраженных в финансовых отчетах. Способ представления информации о ОГС не должен быть более значимым, чем представление финансовых отчетов правительства, составленных согласно МСБУГС.

Для помощи пользователям в понимании взаимосвязи финансовой информации

о ОГС с деятельностью правительства статистические базы финансовой отчетности требуют разделять суммарные расходы правительства и раскрывать их по классам на основе экономического характера расходов или согласно Классификации функций правительства (КФП). МСБУГС 6 требует от субъектов хозяйствования, составляющих консолидированные финансовые отчеты, приводить список больших контролируемых субъектов, включенных в такие отчеты. Это поможет пользователям понять взаимосвязь между информацией о правительстве и его ОГС, а также лучше понять саму информацию об ОГС. Последняя должна быть согласована с консолидированными финансовыми отчетами, при этом отдельно должна быть указана сумма корректирования к каждой эквивалентной статье в этих финансовых отчетах.

В статистических отчетных моделях общий государственный сектор может включать общенациональный, областной и местный уровни правительства [254]. В зависимости от степени централизации бюджетной системы общенациональные правительства могут контролировать областные и местные правительства, консолидировать их в своих финансовых отчетах. Тогда бюджет будет охватывать все три уровня правительства. Если национальное правительство не контролирует областные или местные правительства, то информация об этих уровнях не будет консолидироваться в его финансовых отчетах. Вместо этого на каждом уровне для правительства будут составляться отдельные финансовые отчеты.

МСБУГС 24 требует от субъектов хозяйствования составлять и представлять финансовые отчеты, в которых консолидируются все ресурсы, контролируемые субъектом хозяйствования. На уровне правительства в целом составленные финансовые отчеты будут охватывать бюджетные учреждения и ГКП, находящиеся под контролем правительства. Тем не менее, бюджеты, составленные согласно моделям статистической отчетности, могут не охватывать деятельность правительства, которая проводится на коммерческой или рыночной основе.

Большинство правительств составляют свои финансовые отчеты и выдают их как публичные документы или делают достоянием гласности иным образом. В некоторых случаях утвержденные бюджеты могут охватывать все виды деятельности, контролируемые субъектом хозяйствования государственного сектора. В других

случаях отдельные утвержденные бюджеты могут подпадать под обязательное обнародование по определенным видам деятельности, группам видов деятельности или субъектам, включенным в финансовые отчеты правительства или другого субъекта хозяйствования государственного сектора. Это может произойти, например, тогда, когда финансовые отчеты правительства охватывают государственные органы или программы, или когда бюджет составляется лишь для общего государственного сектора всего правительства в целом.

В примечаниях к финансовым отчетам субъект хозяйствования обязательно должен дать объяснение основ бюджета и классификации, принятых в утвержденном бюджете. Между учетным принципом (кассовым, начисления или разновидностью одного из них), по которому составляется и представляется бюджет, и учетным принципом финансовых отчетов могут существовать определенные отличия. Эти отличия могут проявляться, когда учетная и бюджетная системы собирают информацию с разных точек зрения: бюджет может концентрировать внимание на денежных потоках или денежных потоках и определенных договорных обязательствах, в то время как в финансовых отчетах отображается информация о денежных потоках и начислении.

Для составления финансовых отчетов и утвержденных бюджетов субъекты хозяйствования могут выбирать различные учетные принципы. Например, правительство может выбрать принцип начисления для финансовой отчетности и кассовый принцип для бюджета. МСБУГС 24 определяет, какую информацию надо раскрывать субъектам хозяйствования, являющимся подотчетными общественности за соблюдение требований и выполнение показателей утвержденных бюджетов. Он не требует, чтобы субъекты хозяйствования государственного сектора делали достоянием гласности свои утвержденные бюджеты, а также не устанавливает требований по оформлению или представлению утвержденных бюджетов, которые обнародуются.

Представление в финансовых отчетах сумм, предусмотренных в первоначальном и окончательном бюджете, и фактических сумм в сравнении с обнародованным бюджетом завершает цикл подотчетности, позволяя пользователям финансовых отчетов определить, были ли ресурсы получены и использованы согласно

утвержденному бюджету. Разницы между фактическими и предусмотренными первоначальным или окончательным бюджетом суммами (что в бухгалтерском учете часто называется «отклонением») также могут отображаться в финансовых отчетах для полноты информации. Объяснение существенных разниц между фактическими и предусмотренными бюджетом суммами поможет пользователям понять причины отклонений от утвержденного бюджета, за который субъект хозяйствования является подотчетным общественности.

Субъекту хозяйствования надо приводить сравнение предусмотренных бюджетом и фактических сумм в виде дополнительных граф в основных финансовых отчетах, только если финансовые отчеты и бюджет составляются по аналогичному принципу (одним учетным подходом). В других случаях сравнение предусмотренных бюджетом и фактических сумм может быть представлено в отдельном финансовом отчете (Отчет о сравнении предусмотренных в бюджете и фактических сумм или отчет с подобным названием), который входит в полный комплект финансовых отчетов, указанный в МСБУГС 1.

Украиной сделаны определенные шаги на пути к внедрению Международных стандартов учета для государственного сектора. На сайте Министерства финансов Украины обнародуются Отчеты о доходах и расходах (по экономической классификации расходов бюджета) Государственного бюджета Украины, Сведенного бюджета Украины, местных бюджетов Украины с приведением плановых и фактических показателей, установлены единые формы финансовой и бюджетной отчетности [255]. Формами финансовой отчетности являются: № 1гб «Отчет о финансовом состоянии (баланс) Государственного бюджета Украины»; № 2гб «Отчет о финансовых результатах выполнения Государственного бюджета Украины»; № 3гб «Отчет о движении денежных средств». Наиболее важными формами бюджетной отчетности являются: Отчет о выполнении Сведенного бюджета Украины; Отчет о выполнении Государственного бюджета Украины; Отчет о выполнении бюджетов Автономной Республики Крым, областей, городов Киева и Севастополя; Отчет о бюджетной задолженности; Отчет об использовании средств из резервного фонда Государственного бюджета Украины; Отчет о состоянии государственного долга и

гарантированного государством долга; Отчет о просроченной задолженности субъектов хозяйствования перед государством по кредитам (займам), привлеченным под государственные гарантии; Отчет о платежах по выполнению государством гарантийных обязательств и т.п. Также определена форма предоставления информации: о выполнении защищенных расходов Государственного бюджета Украины; о предоставленных государственных гарантиях; о предоставленных местных гарантиях; об осуществленных операциях по управлению государственным долгом; о состоянии местных долгов; о выполнении показателей межбюджетных трансфертов и т.п.

Неограниченный доступ к информации предусмотрен принципом 4 Мексиканской декларации независимости ВОФК, которые должны иметь соответствующие полномочия по своевременному, неограниченному, прямому и свободному доступу ко всем необходимым документам и информации, необходимым для надлежащего выполнения своих обязанностей, определенных законодательством [256].

Принцип 5 «Право и обязанность отчетности по своей деятельности» предусматривает, что ВОФК не должны быть ограничены в отчетности по результатам своей аудиторской деятельности. Они должны быть обязаны законом отчитываться, по меньшей мере, один раз в год по результатам своей аудиторской деятельности.

Принцип 6 регламентирует самостоятельность принятия решений по содержанию и времени написания аудиторских отчетов, публикации и распространению отчетов. ВОФК вольны принимать решение по содержанию своих аудиторских отчетов, делать замечания и рекомендации в своих аудиторских отчетах, учитывая, если надо, точку зрения объекта аудита. Законодательство устанавливает минимальные требования к отчетности ВОФК по результатам аудита и особые вопросы, которые должны быть предметом официальных аудиторских заключений (или сертификата). ВОФК вольны определять срок написания своих аудиторских отчетов, за исключением особых требований к отчетности, установленных законодательством; могут удовлетворять специальные запросы по проведению расследований или аудитов со стороны законодательного органа в целом, или одного из его комитетов, или правительства. ВОФК вольны публиковать и распространять свои

отчеты после их официального обнародования или представления на рассмотрение соответствующему государственному органу, как определено законодательством.

Принцип 7 регламентирует наличие эффективных механизмов реализации рекомендаций ВОФК. Они представляют свои отчеты законодательному органу, одному из его комитетов или руководству объекта аудита, при необходимости, для рассмотрения и выполнения рекомендаций с целью применения корректирующих мероприятий; имеют собственную внутреннюю систему отслеживания выполнения своих рекомендаций (систему мониторинга) для получения уверенности в надлежащем восприятии объектами аудита заключений и рекомендаций ВОФК, законодательного органа, одного из его комитетов или руководства объекта аудита, при необходимости. ВОФК представляют свои отчеты по мониторингу выполнения рекомендаций законодательному органу, одному из его комитетов или руководству объекта аудита для рассмотрения и принятия мер, даже если ВОФК имеют собственные законодательно определенные полномочия употреблять санкции.

Стандарты по аудиту государственных финансов также регламентируют правила составления отчетов и требования к их прозрачности [257]. По мере формирования общественного мнения общественность все больше требует, чтобы лица или органы, имеющие полномочия управлять государственными финансами, отчитывались о своей деятельности. Это предусматривает внедрение процедуры, которая обязывала бы эти лица и органы представлять отчеты. Создание в системе управления надлежащих информационных систем, методических подходов по вопросам проверки финансов, оценки и составления отчетов способствует выполнению обязательств субъектами проверки по отчетности. За точность, достаточность по форме и содержанию финансовой и другой информации отвечают уполномоченные лица этих субъектов. Целесообразно принять законодательные и нормативно-правовые положения, обязывающие объекты аудита постоянно предоставлять ВОФК всю информацию, необходимую для всесторонней оценки деятельности, подлежащей аудиту.

В целом важной считается любая статья доходов или расходов, знание которой может повлиять на пользователя финансовых отчетов или внести изменения в отчет о результатах проверки. Степень относительной важности позволяют определить

критерии оценки результатов деятельности проверяемых учреждений. Однако для установления степени важности может также иметь значение характер или характеристики статьи расходов или группы таких статей в системе финансовой документации, если, например, законодательные или нормативно-правовые положения требуют отдельного указания такой статьи независимо от суммарных результатов. Относительная важность может зависеть не только от величины и характера статьи, но также от контекста, в котором она рассматривается. Например, такую статью можно рассматривать с точки зрения: общего мнения по финансовой отчетности; целого показателя, частью которого является эта статья; статей, с которыми она связана; соответственно аналогичных статей расходов, зарегистрированных в предыдущие годы.

ВОФК часто осуществляют деятельность, которая, в сущности, не имеет ничего общего с аудитом, но способствует улучшению управления. Здесь речь может идти, например, о: сборе данных без их существенного анализа; работе юридического характера; информировании законодательных органов о том, что касается рассмотрения проектов бюджетов; предоставлении помощи законодателям путем поиска документов и консультирования по содержанию этих документов; административных задачах; автоматизированной обработке данных. Такая деятельность, непосредственно не связанная с аудитом, является источником полезной информации для руководителей и потому должна быть всегда высококачественной. Важным элементом для принятия аудитором решения по определению секторов и конкретных вопросов для проверки, а также характера, времени и объемов тестов и процедур проверки является доказательная информация (доказательства).

Цель некоторых положений, определяющих полномочия ВОФК, в частности тех из них, которые касаются проверки финансовых отчетов, может плотно приближаться к цели проверок, осуществляемых в частном секторе. И вдобавок положения, принятые официальными инстанциями по финансовым отчетам частных предприятий, могут применяться и для проверки государственных финансов. Базовые принципы аудита государственных финансов предусматривают, что по мере формирования общественного мнения общественность все больше требует, чтобы лица или учреждения, имеющие полномочия управлять государственными финансами,

отчитывались о своей деятельности, что требует внедрения процедуры, которая обязывала бы их подавать такие отчеты.

В некоторых странах ВОФК подотчетны главе государства или государственному совету; но чаще они отчитываются парламенту, который контролирует их деятельность непосредственно или через органы государственного управления. Некоторые ВОФК имеют статус судебного органа. Свои судебные полномочия они осуществляют согласно особенностям каждой страны относительно счетов, бухгалтеров или даже распорядителей бюджетных средств. Решения и постановления, провозглашенные этими учреждениями, естественно дополняют возложенный на них административный контроль, вследствие чего их судебные полномочия должны вписываться в логику целей внешнего контроля в целом и целей, касающихся бухгалтерского учета, в частности.

Государственные компании также обязаны отчитываться о своей деятельности. Коммерческие предприятия могут принадлежать к государственному сектору; например, можно вспомнить компании, созданные согласно закону или постановлению правительства, или те, в которых правительство имеет контрольный пакет акций. Независимо от их внутренней организации, направлений деятельности, степени самостоятельности или финансовых положений, которые являются действующими для них, такие структуры всегда подотчетны высшему законодательному органу.

Точность, наличие информации и финансовых ведомостей свидетельствуют о финансовом положении и результатах финансовой деятельности соответствующего учреждения. Оно также обязано разработать практическую систему предоставления полезной, объективной и точной информации. Базовые принципы аудита государственных финансов предусматривают, что Уполномоченные органы должны обеспечить одобрение положений, провозглашающих принципы бухгалтерского учета, которые являются приемлемыми для ведения учетной и финансовой информации, ее опубликования и учитывают потребности управления. Объекты контроля должны устанавливать для себя конкретные задачи, которые поддаются количественному учету, и определять уровень ожидаемых результатов.

Базовые принципы аудита государственных финансов предусматривают, что

целесообразно принять законодательные и нормативно-правовые положения, упрощающие для объектов аудита порядок предоставления информации ВОФК, необходимой для полноценного осуществления аудиторской деятельности. Для безупречного выполнения своей задачи ВОФК должны иметь доступ к источникам информации и возможность встречаться с руководителями и сотрудниками объекта аудита. Проблемы, которые в будущем могут появиться на этой территории, будут смещены с принятием положений, законодательно закрепляющих порядок доступа аудитора к источникам информации и контактирование с соответствующими лицами.

Независимо от характера принятых положений главной функцией ВОФК является поддержка принципов, согласно которым все структуры должны публично отчитываться о своей деятельности. В некоторых странах ВОФК функционируют в виде суда в составе судей, юрисдикция которого распространяется на бухгалтеров государственного сектора, которые должны ему отчитываться. Такая судебная власть требует от ВОФК признавать любое лицо, уполномоченное распоряжаться государственными средствами. Между такой судебной властью и другими параметрами аудита существует взаимодополняемость. Эти параметры должны считаться касающимися логики общих целей внешнего контроля, в частности целей бухгалтерского учета.

Чтобы определенные приоритеты никоим образом не навредили качеству результатов всех проверок, предусмотренных статусом ВОФК, они (ВОФК) должны тщательно изучать всю имеющуюся информацию. Ведение базы данных, содержащих информацию о структуре, функциях и операциях организаций объектов аудита, позволяет ВОФК быть проинформированными о важнейших моментах или обнаруживать их, а также знать участки, на которых можно улучшить управление.

ВОФК должны выработать политику и придерживаться процедур, имеющих целью: способствовать надлежащему осуществлению мероприятий по обеспечению высокого качества аудитов; обеспечивать высокое качество отчетов по результатам проверок; способствовать усовершенствованию работы и исправлению выявленных недостатков. Некоторые ВОФК участвуют в разработке и / или рецензировании и утверждении систем бухгалтерской отчетности, а потом, когда такие системы

начинают функционировать, отслеживают их использование.

Законодательный орган является главным, кто использует результаты деятельности ВОФК. Полномочия ВОФК устанавливаются Конституцией или законодательным органом, поэтому практика, когда ВОФК отчитывается о своей работе законодательному органу, является распространенной. Существует необходимость тесного сотрудничества ВФОК с законодательным органом, в частности, с его комитетами, уполномоченными рассматривать деятельность ВОФК. Такое сотрудничество позволяет тщательно контролировать работу ВОФК. К тому же отчет о выполнении государственного бюджета, важные результаты административных проверок, а также разногласия и конфликты, возникающие с объектами аудита, доводятся до сведения законодательного органа или в отдельных представлениях, или в годовом отчете. В случае необходимости законодательный орган может составить специальную комиссию, которой будет поручено рассматривать в присутствии министров и представителей объектов аудита замечания, содержащиеся в отчетах ВОФК и его отдельных представлениях. Тесные отношения между законодательным органом и ВОФК могут еще больше конкретизироваться через задачу информировать о бюджетных вопросах, а также через предоставление помощи парламентским комитетам, рассматривающим проекты бюджетов.

ВОФК может предоставлять законодателям информацию об отчетах по результатам проверок, но здесь важным моментом является сохранение им своей независимости от политической власти для обеспечения возможности выполнять свои задачи. Поэтому ВОФК не должен ни при каких обстоятельствах действовать или создавать представление, что он действует на заказ какой-либо политической силы.

Стандарты проведения аудита предусматривают, что в случае аудита законности (финансового аудита) или при необходимости осуществления других мероприятий аудиторы должны анализировать финансовые отчеты с целью установления, придерживался ли объект аудита стандартов бухгалтерского учета, принятых для представления или публикации финансовой информации. Анализ финансовых отчетов должен быть достаточно углубленным и предоставлять аудитору возможность выявления объективных элементов, на основании которых он будет базировать свою

точку зрения.

Данный анализ преследует цель установить наличие связей, которые, как правило, должны существовать между разными статьями финансовых отчетов; он должен предоставлять возможность выявить необоснованные связи между счетами и нехарактерные тенденции развития. Поэтому аудитор должен тщательно анализировать финансовые отчеты для того, чтобы удостовериться, что: финансовая документация ведется с соблюдением принятых стандартов бухгалтерского учета; формат этой документации отвечает конкретной ситуации объекта аудита; разные статьи финансовых отчетов сопровождаются всей необходимой информацией; показатели в разных статьях финансовой документации были правильно оценены, подсчитаны и представлены.

Методы и техника анализа финансовой отчетности в значительной мере зависят от вопросов контроля, характера и целей аудита, а также от глубины знаний и точки зрения аудитора. Если ВОФК должны подготовить доклад по выполнению законов о бюджете, анализ должен сосредотачиваться: в случае аудита прибыльной части – на выяснении состояния соблюдения исходных бюджетных предложений (при этом проверка вычисленных налоговой службой налогов и зачисленных прибылей может осуществляться путем выверки годовых бухгалтерских отчетов); в случае аудита расходной части – на проверке расходов, предусмотренных бюджетом, а также законов о пересмотре бюджетов, а в случае трансферта статей – на проверке бюджета в прошлом году. Единых правил оформления отчетов государственных аудитов для всех без исключения ситуаций установить невозможно, поэтому следует руководствоваться профессиональной интуицией или привлекать специалистов в конкретной сфере.

Термин «отчеты» трактуется как заключения аудитора и его другие соображения по всем финансовым документам в целом, изложенные по результатам финансового аудита или аудита законности, а также отчет, подготовленный после завершения аудита эффективности. Заключение аудитора по всем финансовым документам в целом, как правило, излагается лаконично и упорядоченно. Он сосредотачивается на результатах, полученных после проведения широкого круга аудиторских исследований и разных операций. Аудитор выявляет уровень соответствия деятельности аудируемой

организации действующему законодательству, факты незаконных действий и мошенничества, указывает недостатки механизма внутреннего управления и контроля. На основании Конституции Украины и законов ВОФК государственный аудитор может привлекаться к составлению отчета по использованию государственного или местных бюджетов путем сравнения бюджетных ассигнований и предусмотренных расходов с реальными результатами выполнения бюджета властными структурами.

Когда речь идет об аудите эффективности, в отчете аудитора отмечается уровень экономии и результативности приобретенных и использованных ресурсов, а также уточняется, в полном ли объеме были достигнуты запланированные цели. Сожеражние отчета и вопросы, которые в нем рассматриваются, могут существенным образом различаться.

В ходе аудита законности государственный аудитор готовит письменный отчет о соблюдении действующих законов и нормативных актов, в котором указываются те структурные единицы, которые проверялись. По результатам аудита эффективности в отчете указываются формальные данные (название, подпись и дата, цели и объем контрольных мероприятий, идентификация проверенных отчетов и полнота информации в них, юридическое обоснование соблюдения стандартов, срок подготовки аудиторского отчета), а также все условия и факты, которые повлияли на низкий уровень достижения намеченных целей аудируемым субъектом.

Распространенной является практика, когда ВОФК представляет подробный отчет с изложением своей точки зрения в случаях, когда он не может представить заключение без предостережения. Кроме того, аудит законности (финансовый аудит) часто принуждает аудитора составлять детальные отчеты, если в системах бухгалтерского учета и внутреннего финансового контроля оказываются недостатки (что не имеет ничего общего с проблемами проверки результатов работы). Это может произойти, когда недостатки оказываются не только в системе учета и контроля ревизуемого учреждения, но и в системе контроля деятельности других органов. Аудитор имеет также право подать отчет о фактически выявленных или возможных случаях грубого нарушения законности, непоследовательном применении нормативных положений или о случаях мошенничества и путях, которыми оно

осуществляется.

ВОФК, имеющие статус судебного органа, могут применять санкции в связи с нарушениями, выявленными в финансовых операциях. Они могут иметь полномочия ликвидировать счета, которые ведутся ответственными за учет и отчетность в государственных учреждениях, устанавливать штрафы и даже иногда отстранять этих ответственных от выполнения их служебных обязанностей или освобождать их от должности.

Когда аудиторы сообщают о нарушениях, выявленных в финансовой отчетности, или о случаях нарушения законов и нормативных актов, они должны излагать факты в корректной форме. Масштабы нарушения законодательства могут определяться количеством выявленных случаев или в денежных терминах. Такие отчеты могут готовиться без предостережений, которые в других случаях включаются аудиторами в заключения. Если учесть характер таких отчетов, то в них, как правило, указываются критические замечания, но, если иметь целью конструктивность, то в них должны также рассматриваться пути устранения в будущем выявленных недостатков. Также должны быть представлены точки зрения проверяемого учреждения вместе с заключениями и рекомендациями аудитора.

В отличие от аудита законности (финансового аудита), который регулируется относительно конкретными положениями и содержание которого является более или менее предполагаемым, характер контроля эффективности отличается большей неоднозначностью, и аудитор более свободен в своих оценках и толкованиях. Вопросы, охватывающиеся такими проверками, являются выборочными, а проверки могут осуществляться не за один период бухгалтерской отчетности, а по многолетнему циклу. Кроме того, случаи, анализируемые при рассмотрении финансовых отчетов, более конкретные и определенные. Соответственно отчеты по результатам аудита эффективности являются разнообразными и содержат больше дискуссий и аргументации.

В отчете о результатах аудита эффективности должны четко указываться цели и объем аудита. Такие отчеты могут содержать критические замечания (например, для привлечения внимания – в интересах общественности или из-за того, что речь идет об

ответственности должностных лиц государственных учреждений за вопрос учета и отчетности, за расточительство в особо крупных размерах, за исключительно отрицательные действия или за явную нерентабельность при ведении ими финансовой деятельности, или могут не содержать их, но предоставлять информацию или советы независимого характера, или указывать объемы экономии, уровень достижения целей эффективности и рентабельности.

В отличие от требований, предъявляемых к заключениям по финансовым документам, аудитор, как правило, не должен делать общего заключения по экономии, эффективности и результативности объекта аудита. Когда это позволяет характер аудита, осуществляемого относительно четко определенных направлений работы проверяемой структуры, аудитор вместо заявления определенной формы должен предоставить конкретное заключение и отчет, в котором описывается рассмотренная ситуация. Если цель аудита заключается в том, чтобы проверить, обеспечивает ли система контроля возможность достижения экономии, эффективности и рентабельности, аудитор имеет право сделать более обобщенное заключение.

С учетом того, что аудиторы высказывают свою точку зрения относительно деятельности, осуществляемой проверяемыми учреждениями, в исполнение принятых руководителями этих учреждений решений, аудиторы должны тщательно формулировать свои мысли и четко указывать в отчете характер и объем информации, которой могла (должна) сознательно владеть проверяемая структура в момент принятия решений. Точное определение объема, целей и результатов контроля является подтверждением для пользователей отчетов объективности при выполнении аудитором своих обязанностей. Ради справедливости недостатки и критические замечания должны излагаться таким способом, который поощряет ревизованную структуру к внесению необходимых изменений в существующие системы и инструкции, касающиеся организации, и к их усовершенствованию. Соответственно, для того чтобы факты, приведенные в отчете, были полными, точными и надлежащим образом изложенными, они, как правило, включаются в него по согласию ревизуемой структуры. Может также возникать потребность, особенно когда ВОФК делает достоянием гласности свою точку зрения или рекомендации, включить в отчет в полном или сокращенном объеме

ответ, который предоставила ревизуемая структура относительно моментов, по которым у аудитора возникли вопросы.

Отчеты по результатам аудита эффективности не должны отягощаться критикой прошлого; они должны быть конструктивными. Заключения и рекомендации аудитора представляют важный аспект аудита, поэтому если они делаются надлежащим образом, то служат руководством для будущей деятельности. Вообще рекомендации подразумевают достижение определенных результатов, а не только пути достижения этих результатов. Хотя в некоторых случаях возникает потребность в более конкретных рекомендациях, например, когда речь идет о необходимости внесения изменений и дополнений в законодательные положения с целью улучшения функционирования соответствующей службы. Когда аудитор формулирует свои рекомендации или проверяет их выполнение, он должен оставаться объективным и независимым и проверять не факт принятия конкретных рекомендаций, а факт исправления выявленных недостатков.

Во время подготовки своего заключения или отчета аудитор должен учитывать относительную важность проверенных моментов в контексте финансовых отчетов (аудит законности и финансовый аудит), а также характер объекта аудита или деятельности (аудит эффективности). Что касается аудита законности и финансового аудита, то когда аудитор делает заключение, которое согласно наиболее приемлемым критериям проверенные моменты существенно не влияют на ситуацию, выявленную при проверке финансовых отчетов, оно должно быть без предостережения. Если аудитор считает, что тот или иной момент является важным, он составляет заключение с предостережением и должен определить тип предостережения. Что касается аудита эффективности, то оценка будет более субъективной, поскольку отчет непосредственно не зависит от финансовых и других документов. Вследствие этого аудитор может решить, что для оценки важности того или иного момента надо учитывать не его количественные и стоимостные аспекты, а характер или контекст.

INTOSAI ввела международный кодекс этики контролеров (аудиторов) государственного сектора. Кодекс этики – это декларация системы ценностей и принципов, направляющих повседневную работу контролеров (аудиторов).

Независимость, полномочия и функции контролеров государственного сектора требуют от ВОКГФ (высших органов контроля государственных финансов) их работников и любого временного сотрудника, который имеет полномочие осуществлять проверки, придерживаться важных требований профессиональной этики. В любом кодексе этики контролеров (аудиторов) государственного сектора должны рассматриваться деонтологичные аспекты работы государственных служащих в целом, а также требования профессиональной этики, касающиеся контролеров, в частности, включая профессиональные обязанности последних [258]. Учитывая принятую в Лиме Декларацию руководящих принципов аудита государственных финансов, кодекс этики должен восприниматься как дополнение, усиливающее Стандарты INTOSAI по контролю, обнародованные Комиссией INTOSAI по стандартам контроля в июне 1992 г.

Кодекс этики INTOSAI касается каждого отдельно взятого контролера (аудитора), руководителя ВОКГФ, высоких чиновников, а также всех лиц, которые наняты ВОКГФ или работают в нем и привлекаются к контрольным мероприятиям. Однако не следует рассматривать Кодекс как оказывающий влияние на штатное расписание ВОКГФ. Учитывая культурное, языковое, правовое и социальное разнообразие стран, каждый ВОКГФ должен разработать кодекс этики, отвечающий его местным условиям. Было бы целесообразно, чтобы в таких национальных кодексах этики четко определялись деонтологичные принципы. В данном контексте Кодекс этики INTOSAI может служить типичным образцом для национальных кодексов этики. Каждый ВОКГФ должен обеспечить ознакомление всех своих контролеров (аудиторов) с ценностями и принципами, предупрежденными в национальном кодексе этики, и их соблюдение.

Поведение контролера (аудитора) должно быть безупречным в любое время и при любых обстоятельствах. Любое невыполнение профессиональных обязанностей или отклонение от установленных норм поведения контролера (аудитора) ставят добросовестность контролера, ВОКГФ, который он представляет, а также качество и обоснованность контроля под сомнение и могут вызвать настороженность относительно надежности и компетентности самого ВОКГФ. Принятие и применение кодекса этики контролеров (аудиторов) государственного сектора способствуют

укреплению доверия к ним и их работы.

Добросовестность находится в центре всех ценностей любого кодекса этики. Контролеры (аудиторы) обязаны придерживаться строгих правил поведения (например, демонстрировать честность и искренность) при выполнении ими своих служебных обязанностей и в их отношениях с сотрудниками объектов контроля. Для сохранения доверия со стороны общественности поведение контролеров (аудиторов) не должно вызвать ни одного подозрения или сомнения. Добросовестность может измеряться терминами точности и справедливости. Добросовестность требует от контролеров (аудиторов) соблюдения стандартов контроля и принципов профессиональной этики как с точки зрения формы, так и сущности.

Добросовестность также требует от контролеров (аудиторов) соблюдения принципов независимости и объективности, демонстрации безупречного профессионального поведения в любое время, принятия решений в интересах общества, а также проявления честности в их работе и использования средств ВОКГФ. Необходимо, чтобы контролеры-аудиторы были независимыми от объектов контроля и от любых других заинтересованных внешних групп. А это требует от контролеров-аудиторов вести себя таким образом, чтобы их независимость укреплялась или хотя бы не ослаблялась.

Важно, чтобы контролеры-аудиторы проявляли объективность и беспристрастность в любой их деятельности, в частности в их отчетах, которые должны быть четкими и объективными. Поэтому точка зрения, содержащаяся в отдельных заключениях и отчетах, должна опираться исключительно на доказательства, полученные и собранные с соблюдением стандартов контроля ВОКГФ.

Контролеры-аудиторы должны пользоваться ведомостями, предоставляемыми объектами контроля. В своих заключениях контролеры должны беспристрастно учитывать такие ведомости. Кроме того, им также необходимо выискивать информацию, дающую представление об объекте контроля и других сторонах контроля. Однако заключения аудиторов не должны зависеть от такой информации.

ВОКГФ должен придерживаться политического нейтралитета в действительности и на словах. Соответственно, для непредубежденного выполнения

контрольных полномочий контролеры-аудиторы должны оберегать свою независимость от любого политического влияния. Этот вопрос становится актуальным, когда ВОКГФ тесно сотрудничает с законодательной и /или исполнительной властью и другими органами государственной власти, которым законом предоставлено право рассматривать его отчеты. Ревизоры не могут ни в устной, ни в письменной форме предоставлять третьим лицам ведомости, полученные во время проверки, за исключением случаев, предусмотренных уставными или другими обязанностями ВОКГФ в рамках его нормальных процедур или действующего законодательства. Для компетентного и непредубежденного осуществления своих полномочий контролеры-аудиторы обязаны вести себя профессионально в любое время и при выполнении своих служебных обязанностей строго придерживаться профессиональных требований. Контролеры-аудиторы обязаны использовать все свои профессиональные знания для осуществления проверок и надзора за ними, а также для подготовки соответствующих отчетов.

Термины ex post и ex ante встречаются не только в теории финансового контроля, но и в макроэкономическом анализе. Макроэкономический анализ ex post или национальное счетоводство, т.е. анализ статистических данных, позволяет оценивать результаты экономической деятельности, выявлять проблемы и отрицательные явления, разрабатывать экономическую политику по их решению и преодолению, проводить сравнительный анализ экономических потенциалов разных стран. Макроэкономический анализ ex ante, т.е. прогнозное моделирование экономических процессов и явлений на основе определенных теоретических концепций, позволяет определить закономерности развития экономических процессов и проявить причинно-следственные связи между экономическими явлениями и переменными.

Исходя из необходимости синтеза теории финансового контроля и макроэкономического развития, проведено исследование корреляционно-регрессионных связей индикаторов, характеризующих эффективность государственного финансового контроля, которая определяется показателями уровня жизни населения (рис. 4.2). Исходные данные приведены в приложении А. Между показателями доходов населения и ВВП существует почти детерминированная связь,

подтверждающаяся коэффициентом детерминации r=1,0, между ВВП и сбережениями (r=0,89), а также между сбережениями и доходами населения (r=0,91).

Корреляционно-регрессионные модели зависимости выглядят таким образом:

$$\textit{Сбережения} = 0{,}08 \times \textit{ВВП} - 5347 \; ; \qquad (4.1)$$

$$\textit{Доходы населения} = 1{,}02 \times \textit{ВВП} - 9349 \; ; \qquad (4.2)$$

$$\textit{Индекс промышленного производства} = -0{,}5390 \times \textit{Индекс цен} + 157{,}37. \qquad (4.3)$$

Корреляции (Таблица данных1)
Отмеченные корреляции значимы на уровне p <,05000
N=22 (Построчное удаление ПД)

Переменная	деф_ДБ	ВВП	безроб	індекс_пром	індекс_цін	індекс_ЗП	доходи_насел	заощадж
деф_ДБ	1,00	-0,14	-0,13	0,06	0,33	0,18	-0,12	-0,08
ВВП	-0,14	1,00	0,03	0,18	0,14	0,24	1,00	0,89
безроб	-0,13	0,03	1,00	-0,45	-0,16	0,27	0,00	-0,05
індекс_пром	0,06	0,18	-0,45	1,00	0,03	-0,24	0,20	0,37
індекс_цін	0,33	0,14	-0,16	0,03	1,00	0,24	0,15	0,20
індекс_ЗП	0,18	0,24	0,27	-0,24	0,24	1,00	0,25	0,17
доходи_насел	-0,12	1,00	0,00	0,20	0,15	0,25	1,00	0,91
заощадж	-0,08	0,89	-0,05	0,37	0,20	0,17	0,91	1,00

Итоги регрессии для зависимой переменной: заощадж (Таблица данных1)
R= ,89431777 R2= ,79980427 Скорректир. R2= ,78979448
F(1,20)=79,902 p<,00000 Станд. ошибка оценки: 18293,

N=22	БЕТА	Стд.Ош. БЕТА	B	Стд.Ош. B	t(20)	p-уров.
Св.член			-5347,10	6515,828	-0,820633	0,421529
ВВП	0,894318	0,100049	0,08	0,009	8,938805	0,000000

Итоги регрессии для зависимой переменной: доходи_насел (Таблица данных1)
R= ,99755559 R2= ,99511716 Скорректир. R2= ,99487302
F(1,20)=4076,0 p<0,0000 Станд. ошибка оценки: 31171,

N=22	БЕТА	Стд.Ош. БЕТА	B	Стд.Ош. B	t(20)	p-уров.
Св.член			-9349,67	11102,95	-0,84209	0,409695
ВВП	0,997556	0,015625	1,02	0,02	63,84338	0,000000

Итоги регрессии для зависимой переменной: індекс_пром (Таблица)
R= ,60054421 R2= ,36065334 Скорректир. R2= ,35164846
F(1,71)=40,051 p<,00000 Станд. ошибка оценки: 8,0670

N=73	БЕТА	Стд.Ош. БЕТА	B	Стд.Ош. B	t(71)	p-уров.
Св.член			157,3655	9,186337	17,13039	0,000000
індекс_цін	-0,600544	0,094894	-0,5390	0,085166	-6,32858	0,000000

Рис. 4.2. Результаты тестирования гипотезы эффективности государственного финансового контроля на основе оценки уровня жизни населения

Таким образом, эластичность доходов населения от ВВП (1,02) значительно выше по сравнению со сбережениями (0,08), что подтверждает низкий уровень жизни населения. Индексы промышленного производства и безработицы находятся в обратной связи. Причем при росте цен на 1% индекс промышленного производства уменьшается на 0,539%.

4.3. Методический подход к анализу и оценке взаимодействия властных и предпринимательских структур

Взаимоотношения между властными и предпринимательскими структурами требуют не только установления концептуальных характеристик в теории, но и разработки соответствующих методик к анализу и оценке эффективности такого взаимодействия для применения на практике. В качестве одного из направлений реформирования системы ГФК предлагаем возложить ответственность за проведение аналитико-оценочных мероприятий относительно определения уровня эффективности взаимодействия власти и бизнеса на Высший орган контроля в государстве, например, Счетную палату в Украине и Российской Федерации. Для полноценного выполнения аналитической и оценочной функции возможны два варианта при организации работы группы контролеров: 1) в рамках предложенных ранее в диссертации видов государственного аудита; 2) как отдельный вид работ аналитико-оценочного характера.

Эксперты в области командного менеджмента выделяют 4 обязательные последовательные стадии [259], через которые должна пройти рабочая группа исполнителей (в нашем исследовании – группа контролеров) прежде, чем она станет эффективной командой. При взаимодействии контролирующих органов и предпринимательских структур в ходе реализации бюджетных программ есть некоторые особенности прохождения таких стадий:

1. Forming. Формирование. Характеризуется избытком энтузиазма у представителей контроля, что связанно с новизной проблемы бюджетной программы, с желанием найти ошибки и наказать виновных. В то же время подконтрольные субъекты пытаются скрыть недостатки, просчеты и шероховатости, которые могут

возникать в ходе реализации бюджетной программы в силу различных причин. Люди должны преодолеть внутренние противоречия, переболеть конфликтами прежде, чем приступить к выявлению причин неэффективного выполнения бюджетной программы. На этом этапе многое зависит от руководителя. Он должен четко поставить цели контроля и донести их до подчиненных и проверяемых лиц, правильно определить роль каждого в процессе контроля.

2. Storming. Разногласия и конфликты. Самый сложный и опасный период. Мотивация новизны уже исчезла, а сильные и глубокие стимулы (аргументированные доказательства) у контролеров еще не появились. Неизбежные сложности или неудачи порождают конфликты и «поиск виновных». Исполнители контроля и подконтрольные субъекты методом проб и ошибок вырабатывают наиболее эффективные процессы взаимодействия. Руководителю на этом этапе важно обеспечить открытую коммуникацию в команде контролеров, а также доводить до ведома субъекта предпринимательства о проблеме доступа к необходимой информации, объяснять необходимость ее предоставления для изучения, привлекать его к совместным контрольным мероприятиям. Конфликты не следует прятать или разрубать. Споры необходимо разрешать спокойно, терпеливо и тщательно.

3. Norming. Становление. В команде контролеров растет доверие, закрепляются и оттачиваются наиболее эффективные процессы взаимодействия представителей контроля и предпринимательства. На смену битве амбиций приходит продуктивное сотрудничество. Четче становится разделение труда контролеров, исчезает дублирование функций. Руководитель субъекта предпринимательства перестает находиться в состоянии постоянного ожидания выявления какого-либо факта нарушения, начинается совместный поиск причин неэффективного выполнения бюджетной программы.

4. Performing. Отдача. Группа контролеров набрала необходимое количество доказательств результативности или неэффективности выполнения бюджетной программы, выявила факторы и виновных в не решении задач программы, подготовила рекомендации по устранению недостатков. Представители предпринимательской структуры соглашаются с результатами контроля, принимают к сведению замечания и

рекомендации или готовят опровержение с собственными доказательствами своей непричастности к недостаткам в реализации бюджетной программы.

Опираясь на психологический аспект во взаимоотношениях между контролерами и представителями бизнеса, предлагаем к внедрению методический подход к анализу и оценке взаимодействия субъектов контроля (властных структур) и объектов контроля (предпринимательских структур), который предполагает следующие положения:

– методика анализа баланса социально-экономических интересов, которые заложены в бюджетных программах, для властных и предпринимательских структур, что позволяет устранять противоречия и корректировать управленческие решения при поэтапном выполнении задач программы с целью гармонизации взаимоотношений власти и бизнеса;

– экспертная оценка организационного и ресурсного потенциала властных и предпринимательских структур, а также возможности привлечения специалистов в определенной сфере, техники и технологий для достижения цели бюджетной программы и снижения рисков ее невыполнения;

– организационная модель и методика анализа и оценки эффективности и результативности деятельности властных структур на основе системы показателей, позволяющей качественно оценить административные процессы и определить пути совершенствования управления бюджетными ресурсами;

– методика анализа и оценки эффективности взаимодействия властных и предпринимательских структур по комплексу предложенных критериев с целью снижения потенциального риска нецелевого использования средств в ходе выполнения бюджетной программы.

Раскрытие сущности методического подхода следует начать с определения термина «баланс интересов».

Энциклопедический словарь по психологии и педагогике приводит следующее определение: «баланс сил – система показателей, характеризующих соотношение положительных и отрицательных качеств взаимодействующих субъектов, а также совпадение или несовпадение их целей и задач. Анализ баланса сил и интересов оппонентов выступает необходимым условием диагностики конфликта, его развития и

тенденций на всех этапах» [260].

Червоная О. утверждает, что «баланс интересов более конструктивный способ предотвращения и разрешения конфликтов, чем баланс сил… Важно отметить, что *баланс интересов* отличается от *баланса сил* по целому ряду характеристик. Во-первых, в данном случае балансируют не силовые ресурсы, а интересы, которые можно определить как стимулы к целенаправленной деятельности, возникающие в результате осознания возникших потребностей. Во-вторых, средством достижения баланса в условиях конфликта является не наращивание силы "противниками", а поиск взаимоприемлемого компромисса ценой определенных уступок. В-третьих, баланс интересов представляется нам гораздо более конструктивным способом разрешения (предотвращения) конфликтных ситуаций, так как он предполагает взаимный учет сторонами интересов друг друга, что позволяет избегать гигантской растраты человеческих, временных и материальных ресурсов, делает исход конфликта более мирным, а последующие действия сторон более предсказуемыми друг для друга» [261].

Особый акцент ученым сделан на противопоставлении сотрудничества и конфликта как двух способов взаимодействия. Под сотрудничеством понимается фактически лишь успешное, взаимовыгодное для сторон взаимодействие. В традиционном же понимании сотрудничество может обладать множеством характеристик, в том числе включать в себя и некоторый конфликтный "потенциал" (противоречия практически неизбежны в любом сотрудничестве), и некоторую вероятность "нейтральности" (стороны помимо своего сотрудничества часто остаются автономными хозяйствующими субъектами с интересами, никак не затрагивающими область своего взаимодействия) [261].

Поэтому представляется логичным утверждение о том, что модель "сотрудничества" Акоффа и Эмери – это фактически модель экономически целесообразного сотрудничества. Из этого следует вывод, что критерием экономической целесообразности сотрудничества можно считать возможность получать в ходе сотрудничества экономический выигрыш (пользу, эффект), больший, чем при функционировании "в одиночку" [261].

Представим модель взаимодействия государства (в лице Министерства

социальной политики, а также Государственной службы занятости) и корпорации, осуществляющей несколько видов деятельности (рис. 4.3).

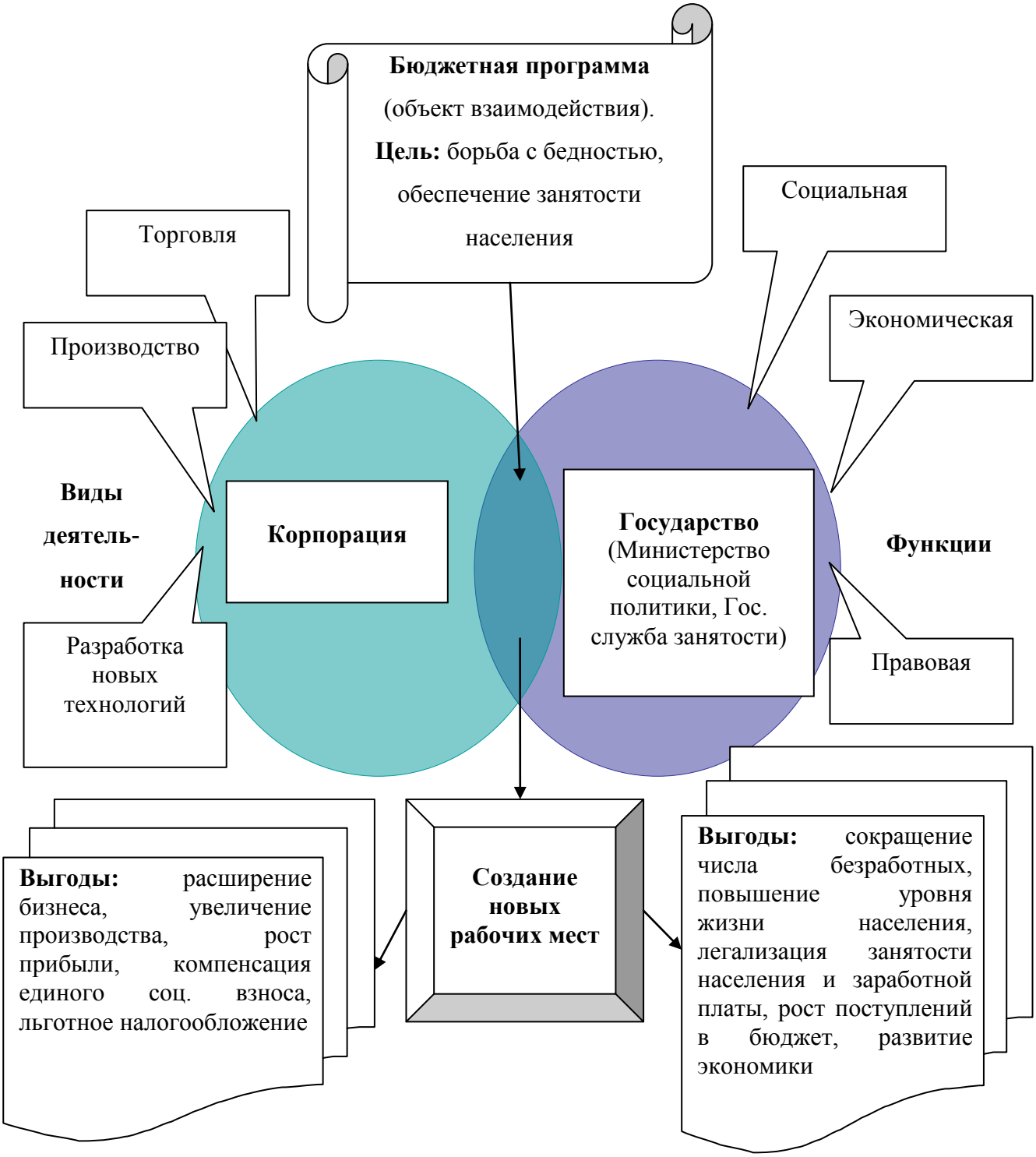

Рис. 4.3. – Сферы взаимодействия корпорации и государства при реализации бюджетных программ

При выполнении социальной, правовой и экономической функции государство с помощью бюджетных программ, целью которых являются борьба с бедностью и

обеспечение занятости населения, стимулирует бизнес к созданию новых рабочих мест.

В результате эффективного выполнения программ государство получает выгоды: сокращение числа безработных, повышение уровня жизни населения, легализации занятости населения и заработной платы, рост поступлений в бюджет (по налогу на доходы физических лиц, на прибыль, по НДС и по единому социальному взносу), развитие экономики и ее приоритетных отраслей. Участие корпорации в бюджетных программах может стоить государству: применением льготных ставок в налогообложении или обеспечением выплаты компенсации работодателям части фактических затрат, связанных с уплатой единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование за каждого человека, трудоустроенного на новое рабочее место при условии соблюдения установленных требований.

Примером законодательного обеспечения компенсационных выплат является бюджетная программа Министерства социальной политики Украины «Компенсация работодателю части фактических затрат, связанных с уплатой единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование» [262].

В свою очередь корпорация при достижении целей бюджетных программ имеет расширение бизнеса, увеличение производства, рост прибыли, может рассчитывать на компенсацию единого социального взноса и льготное налогообложение.

В то же время, корпорация может не менять своей стратегии на рынке, осуществлять те же виды деятельности, что и ранее, самостоятельно определять бизнес-партнеров и выбирать средства и предметы труда. Однако у корпорации должны быть снижены требования к кандидатам на новые рабочие места, с целью трудоустройства лиц, стоящих на учете в Фонде занятости.

Визуализация взаимодействия корпорации и государства при реализации бюджетных программ позволяет выделить зону пересечения двух сфер, что может свидетельствовать о частичном использовании потенциала субъектов партнерства и фрагментарном исполнении обозначенных миссий функционирования государства и бизнеса.

Если равновесие ожиданий взаимной выгоды при сотрудничестве не наступает, то «согласно модели Акоффа и Эмери имеет место либо независимость интересов

сторон друг от друга, либо конфликт интересов взаимодействующих сторон. Ситуация, когда присутствие одного партнера уменьшает ценность состояния другого партнера, фактически означает, что реализация своих интересов одним партнером препятствует реализации своих интересов другим партнером» [261].

Баланс интересов в самом общем плане можно понимать как отсутствие конфликта интересов. Причем для соблюдения баланса интересов вовсе не обязательно, чтобы обе стороны реализовывали свои интересы полностью; главное, чтобы их взаимодействие отвечало критерию экономической целесообразности [261]. При взаимодействии властных и предпринимательских структур в ходе реализации бюджетных программ наиболее важными являются экономические и социальные интересы. К такому выводу нас подвели цели государственных/бюджетных программ Украины и Российской Федерации. Таким образом, сформируем такое определение: баланс социально-экономических интересов властных и предпринимательских структур – это система показателей (критериев, параметров), характеризующих соотношение социально-экономических интересов между органами государственной власти и субъектами предпринимательства в ходе утверждения и реализации бюджетных программ, которая определяет условия их сотрудничества и границы взаимодействия. Наиболее яркие примеры социально-экономических интересов властных и предпринимательских структур систематизированы на рис. 4.4.

Социальные интересы:
1) улучшение качества жизни населения (или слабо защищенных слоев населения);
2) создание новых рабочих мест;
3) развитие инфраструктуры региона;
4) контроль и управление сан-эпидемиологической ситуацией в регионе;
5) национальная и экологическая безопасность;
6) рост среднедушевых доходов;
7) эффективное выполнение государственных функций;
8) устойчивое социальное развитие региона;
9) производство социально-значимых товаров и услуг;
10) повышение качества товаров и услуг.

Экономические интересы:
1) создание правовых и финансовых условий для обеспечения экономического роста государства;
2) стабилизация экономических процессов региона;
3) наращивание ресурсной базы;
4) повышение эффективности и объемов производства товаров (услуг);
5) возможность получения дополнительных доходов в бюджет;
6) экономное использование финансовых ресурсов;
7) развитие и совершенствование рынка товаров и услуг;
8) развитие приоритетных отраслей экономики.

Баланс: 18 пунктов

Социальные интересы:
1) формирование эффективной системы менеджмента;
2) возможность страхования экологических рисков;
3) создание оптимальных условий работы персонала;
4) повышение заработной платы работников;
5) внедрение инновационной техники и технологий;
6) возможность повышения образовательного уровня сотрудников;
7) обеспечение занятости;
8) эффективное использование трудовых ресурсов.

Экономические интересы:
1) возможность привлечения дополнительных финансовых ресурсов (инвестиций, кредитов) на выгодных условиях;
2) повышение эффективности и объемов производства товаров (услуг);
3) повышение объемов продаж;
4) усиление финансовой устойчивости и платежеспособности;
5) возможность приобретения ресурсов (услуг) по низкой стоимости;
6) развитие предприятия в долгосрочной перспективе;
7) получение дивидендов собственниками.
8) повышение конкурентоспособности;
9) устойчивый поток прибыли;
10) льготный режим налогообложения.

Баланс: 18 пунктов

Рис. 4.4 – Баланс социально-экономических интересов властных и предпринимательских структур

Анализ баланса интересов может осуществляться как в количественном измерении, так и в качественном. Если показатель поддается расчету, можно определить ему норматив и закрепить в бюджетной программе, например: количество новых рабочих мест, суммы компенсации единого социального взноса, ставку льготного налогообложения и прочие. Сравнение взаимных выгод может осуществляться экспертами с обеих сторон, а также следует привлекать независимых специалистов для объективного анализа баланса интересов.

Построим баланс интересов (Приложение Е) на основании финансовых показателей средств, выделяемых городским бюджетом, а также его партнерами и бизнесом (промышленными, коммунальными и другими видами предприятий), в рамках Комплексной киевской городской целевой программы содействия развитию предпринимательства, промышленности и потребительского рынка на 2015 - 2018 годы (Приложение Г, Д).

По результатам сведения баланса выявлено, что разница между суммами, вовлеченных в программу средств бизнеса и органов власти (и их партеров) составила в 2015 году 333849,3 тыс. грн., а с 2016 по 2018 гг. расходы городского бюджета, финансовых учреждений и других инвесторов превысили затраты предпринимательских структур на 210859 тыс. грн. в 2016 г., на 696081 тыс. грн. в 2017 г. и на 1685155 тыс. грн. за последний год реализации Комплексной программы. Совокупное превышение расходов бюджета и инвесторов над затратами бизнеса за 2015-2018 гг. составит 2258245,7 тыс. грн., что должно быть обосновано значительными ожиданиями социального и экономического эффекта от программных мероприятий относительно содействия развитию предпринимательства, промышленности и потребительского рынка и должно быть объектом пристального внимания со стороны контролирующих органов.

Исследование применения экспертной оценки организационного и ресурсного потенциала властных и предпринимательских структур получило такие результаты.

В науке уже раскрыто само понятие: экспертное оценивание — процедура получения оценки проблемы на основе мнения специалистов (экспертов) с целью последующего принятия решения (выбора) [263]. Выяснено, что существует две

группы экспертных оценок: 1) индивидуальные оценки основаны на использовании мнения отдельных экспертов, независимых друг от друга; 2) коллективные оценки базируются на использовании коллективного мнения экспертов [263]. Совместное мнение обладает большей точностью, чем индивидуальное мнение каждого из специалистов. Данный метод применяют для получения количественных оценок качественных характеристик и свойств [263]. Например, оценка нескольких бюджетных программ, на соответствие их организационных и ресурсных возможностей заданным критериям результативности.

В рамках нашего научного исследования следует скомбинировать индивидуальные оценки властных и предпринимательских структур (исполнителей) для проведения коллективного оценивания экспертами Главного распорядителя бюджетных средств и контролерами Счетной палаты. Среди наиболее распространенных методов для экспертного оценивания бюджетных программ наиболее подходящими являются:

- Метод векторов предпочтений – эксперт анализирует весь набор альтернативных вариантов и выбирает наиболее предпочтительные [263]. Применять данный метод стоит при выборе исполнителей для бюджетных программ из предпринимательских структур, которые подали заявки на участие;

- Метод средней точки – формулируются два альтернативных варианта решения, один из которых менее предпочтителен. После этого эксперту необходимо подобрать третий альтернативный вариант, оценка которого расположена между значений первой и второй альтернативы [263]. Рекомендуется применять при оценке ресурсных и организационных возможностей (потенциалов) двух структур: властной и предпринимательской, - которые задействованы для реализации бюджетных программ.

Этапы экспертного оценивания организационного и ресурсного потенциала властных и предпринимательских структур: постановка цели исследования; выбор формы исследования; определение бюджета проекта; подготовка информационных материалов, бланков анкет, модератора процедуры; подбор экспертов; проведение экспертизы; анализ результатов (обработка экспертных оценок); подготовка отчета с результатами экспертного оценивания [263].

Перед началом экспертного исследования необходимо четко определить его цель (проблему) и сформулировать соответствующий вопрос для экспертов. При этом рекомендуется придерживаться следующих правил [263]:

— четкое определение условий, времени, внешних и внутренних ограничений проблемы. Возможность ответа на вопрос с доступной человеческому опыту точностью [263];

— вопрос лучше формулировать как качественное утверждение, чем как оценку числа. Для численных оценок не рекомендуется задавать более пяти градаций [263];

— эксперты оценивают возможные варианты, и не следует ожидать от них построения законченного плана действий, развернутого описания возможных решений [263].

При оценивании организационного и ресурсного потенциала властных и предпринимательских структур, следует четко определиться с аспектами понятий (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Аспекты понятий организационного и ресурсного обеспечения/ потенциала властных и предпринимательских структур

Аспекты понятий	Организационные	Ресурсные
Обеспечение	Организационное обеспечение – совокупность созданных условий организационного характера: организационная структура; распределение функций; организация учета, контроля, анализа и документооборота; коммуникативные связи.	Ресурсное обеспечение включает в себя имеющиеся средства и предметы труда, то есть ресурсы: материальные, трудовые, финансовые, технологические, пространственные, системы управления, информационные.
Потенциал	Организационный потенциал – это способность адаптации или изменения организационного обеспечения к условиям выполнения бюджетной программы.	Ресурсный потенциал – это экономические возможности ресурсного обеспечения, которое может быть мобилизовано (приведено в действие, использовано), а также способности сотрудников и менеджеров к эффективному использованию ресурсов для достижения поставленных целей бюджетной программы.

Оценка ресурсного обеспечения и его потенциала для эффективного взаимодействия властных и предпринимательских структур при реализации

бюджетной программы может проводиться по таким вопросам:

- полная укомплектованность штата работников;
- осуществление входного контроля профессиональных способностей кандидатов (аттестация) при формировании рабочей группы исполнителей бюджетной программы;
- достаточность финансирования направлений бюджетной программы, использование финансовых ресурсов на обновление материального, технического, методического обеспечения;
- достаточность материально-технического обеспечения выполнения задач бюджетной программы;
- стабильное адекватное материальное и моральное стимулирование труда исполнителей в соответствии с результатами работы и квалификацией;
- возможность привлечения независимых специалистов по определенным вопросам на договорных началах и проведения консультаций по сложным/спорным вопросам;
- целесообразность и рациональность методического обеспечения процесса реализации бюджетной программы;
- достаточность законодательного/нормативного обеспечения реализации бюджетной программы;
- отсутствие противоречий в интересах исполнителей;
- наличие программного обеспечения для информативной составляющей бюджетной программы;
- технологические особенности процессов и функционирования систем, которые реализуются в ходе бюджетной программы.

Организационное обеспечение (потенциал) для эффективного взаимодействия властных и предпринимательских структур при реализации бюджетной программы может оцениваться экспертами по таким вопросам:

- создание надлежащих условий для реализации бюджетной программы, законодательное и нормативное их закрепление;

- рациональная организация документооборота (наличие графиков документооборота);
- отлаженная система стандартизации, контроля и анализа процессов, которые возникают при реализации бюджетной программы;
- рациональное распределение полномочий и обязанностей между исполнителями (наличие должностных инструкций);
- разграничение и определение ответственности за неэффективное использования бюджетных средств;
- проведение инструктажа исполнителей бюджетной программы, конкретизация задач, установление объемов и сроков (промежуточных и конечных) выполнения мероприятий;
- осуществление контроля со стороны руководителя рабочей группы исполнителей за выполнением задания бюджетной программы;
- осуществления параллельного контроля между исполнителями;
- соблюдение законодательства, профессиональных и этических принципов в процессе реализации бюджетной программы;
- соблюдение сроков и объемов работ в соответствии с бюджетной программой;
- соответствие результатов бюджетной программы, установленной цели и задачам;
- адекватное выполнение функциональных обязанностей исполнителями бюджетной программы (согласованность и координация действий);
- наличие положительной коммуникативной связи между властными и предпринимательскими структурами;
- отсутствие ошибок при реализации бюджетной программы.

Апробацию данного положения проведем на основании Комплексной киевской городской целевой программы содействия развитию предпринимательства, промышленности и потребительского рынка на 2015 - 2018 годы (табл. 4.4).

Для оценивания было выбрано по пять критериев организационного и ресурсного обеспечения/ потенциала властных и предпринимательских структур.

Оценивание было проведено группой экспертов-экономистов в составе 10 человек на основании Программного документа [104] и пояснительной записки Комплексной киевской городской целевой программы [136]. Если критерий не выполнялся – оценка данного показателя приравнивалась к нулю; если критерий выполнялся частично – 0,5 балла; если критерий выполнен полностью – 1 балл.

Таблица 4.4

Показатели для оценки организационного и ресурсного обеспечения/ потенциала властных и предпринимательских структур в рамках Комплексной киевской городской целевой программы

Показатели	Критерии оценивания		
	0 (нет)	0,5 (частично)	1 (да)
Оценка ресурсного обеспечения и его потенциала			
полная укомплектованность штата работников;		X	
достаточность финансирования направлений бюджетной программы,			X
достаточность материально-технического обеспечения выполнения задач бюджетной программы;		X	
достаточность законодательного/нормативного обеспечения реализации бюджетной программы;			X
наличие программного обеспечения для информативной составляющей бюджетной программы;		X	
Организационное обеспечение (потенциал)			
рациональное распределение полномочий и обязанностей между исполнителями (наличие должностных инструкций);	X		
соблюдение сроков и объемов работ в соответствии с бюджетной программой;	X		
соответствие результатов бюджетной программы, установленной цели и задачам;		X	
наличие положительной коммуникативной связи между властными и предпринимательскими структурами			X
проведение инструктажа исполнителей бюджетной программы, конкретизация задач, установление объемов и сроков (промежуточных и конечных) выполнения мероприятий;	X		

Итоговая сумма баллов рассчитывалась по следующей формуле:

ROP = 0*N+0,5*Z+1*E,

где ROP – уровень организационного и ресурсного обеспечения/ потенциала властных и предпринимательских структур;

N – количество показателей с негативными ответами;

Z – количество показателей с частично выполненным критерием;

Е – количество показателей с полностью выполненным критерием.

Низкий уровень обеспечения (потенциала) будет в промежутке [0;3], удовлетворительный [4;7], высокий [8;10].

Таким образом, уровень организационного и ресурсного обеспечения/ потенциала властных и предпринимательских структур Комплексной киевской городской целевой программы составляет:

ROP = 0*3+0,5*4+1*3=5 баллов,

что является удовлетворительным для реализации программы.

Особое внимание следует уделить вопросам организационного потенциала, уровень которого является критическим и может привести к неэффективному выполнению поставленных задач и программных мероприятий.

Таким образом, экспертный подход при оценивании организационного и ресурсного потенциала властных и предпринимательских структур позволяет решать задачи, не поддающиеся решению обычным аналитическим способом, в том числе, выбор лучшего варианта решения среди имеющихся, прогнозирование развития процесса реализации бюджетной программы.

Методика анализа и оценки эффективности и результативности деятельности властных структур базируется на системе показателей, позволяющей качественно оценить административные процессы и определить пути совершенствования управления бюджетными ресурсами.

В теории организации и административном управлении эффективность определяется как отношение чистых положительных результатов (превышение желательных последствий над нежелательными) и допустимых затрат. В исследованиях по экономике и менеджменту выделяется два подхода к оценке эффективности. Первый связан с оценкой технической эффективности, второй – экономической эффективности. В показателях технической эффективности находит отражение характер оцениваемой деятельности: она свидетельствует о том, что «делаются правильные вещи». Показатели экономической эффективности характеризует то, как реализуется оцениваемая деятельность, насколько производительно могут быть использованы затрачиваемые ресурсы, т. е. насколько

«правильно делаются данные вещи». Эффективность управленческого или административного труда оценивается путем определения соотношения между полученным результатом и затраченными ресурсами. Критерий эффективности – это признаки, грани, стороны проявления управленческой деятельности, посредством анализа которых можно определить качество управления, его соответствие потребностям и интересам общества [264].

В исследованиях эффективности государственного управления, государственной бюрократии и институтов государства в науке выделяется несколько теоретико-методологических подходов, связывающих эффективность с определенными факторами [264]: 1) подход, основанный на концепции лидерства; 2) подход, развивающий теорию веберовской рациональной бюрократии; 3) подход к эффективности деятельности, связанный с теорией жизненных циклов; 4) концепция профессионализма; 5) экономический подход; 6) экологический подход; 7) подход, основанный на концепции управления качеством. Анализ теоретико-методологических подходов к определению эффективности позволяет сделать вывод о том, что традиционно выделяют экономическую эффективность и социальную, которые находятся в тесном единстве и взаимосвязи [264].

Экономический эффект бюджетной программы — разность между результатами деятельности властных структур и произведенными для их получения затратами на изменения условий деятельности. Различают положительный и отрицательный экономический эффект. Так, например, при выполнении Комплексной киевской городской целевой программы содействия развитию предпринимательства, промышленности и потребительского рынка на 2015 - 2018 годы поступления в бюджет налогов и сборов от субъектов предпринимательства по результатам первого полугодия 2015 по сравнению с соответствующим периодом предыдущего года увеличились: в Сводный бюджет поступило 66,9 млрд. грн., что на 34,2% больше, в бюджет города Киева - 5, 6 млрд грн., что больше на 22,1%. Объем реализованной продукции (товаров, услуг) малых и средних предприятий увеличился на 13,9% и составил 954 032 256,4 тыс. грн. или 63,4% общего объема реализованной продукции (товаров, услуг) предприятий Киева. Объем реализованной продукции как малых, так и

средних предприятий увеличился на 13,9% и составил соответственно 243 000 561,9 тыс. грн. и 711 031 694,5 тыс. грн. Доля объема реализованной продукции (товаров, услуг) в общем объеме реализованной продукции (товаров, услуг) по экономике города в целом на малых предприятиях составила 16,1%, на средних - 47,3%.

Финансовый результат от обычной деятельности до налогообложения малых и средних предприятий, в общем, ухудшилось по сравнению с предыдущим годом и составил -187504469,2 тыс. грн. (в т. ч. финансовый результат средних предприятий уменьшился с 6510774,4 тыс. грн. до -8995965 тыс. грн., малых предприятий также уменьшился с -2978639 тыс. грн. до -88055405,8 тыс. грн.). Получили убыток 39,6% малых и 42,9% средних предприятий.

Социальный эффект влияет на общественное развитие, поэтому он должен быть постоянным, имеет резервы для прогресса. Российский ученый-социолог Г. В. Атаманчук выделяет в рамках социальной эффективности деятельности органов государственной власти на три вида: общая социальная эффективность, специальная социальная эффективность и конкретная социальная эффективность [264]. Считаем, что грань между этими понятиями отсутствует, выделенные ученым [264] критерии относятся либо к условиям функционирования государственно-управляющей системы (целесообразность и целенаправленность организации и стиль функционирования государственного аппарата), либо к потенциалам властных структур при реализации бюджетных программ: организационному потенциалу (сложность организации государственного аппарата, нормативы затрат времени на решение управленческих вопросов, на выработку и прохождение любой управленческой информации; нормативы, технологии, стандарты, которым обязан следовать каждый руководитель и государственный служащий) и ресурсному потенциалу (издержки на содержание и обеспечение функционирования государственного аппарата).

Так как, цели и направления бюджетных программ, организационный и ресурсный потенциал каждой последующей программы отличаются от предыдущей, нерационально в экономической науке дробить понятие «социальной эффективности». Если программные мероприятия в рамках установленного бюджетирования привели к определенным социальным изменениям в положительной динамике, следует признать

наличие социального эффекта. К примеру, по результатам Комплексной программы [104, 136] среднегодовое количество наемных работников малых и средних предприятий в 2014 году увеличилась по сравнению с предыдущим годом на 2,5% и составила 905,2 тыс. человек или 61,2% общего количества наемных работников предприятий города. При этом, количество наемных работников средних предприятий увеличилась на 7,1% и составила 536,9 тыс. человек (положительная динамика – социальный эффект присутствует). Количество наемных работников малых предприятий уменьшилась на 3,6% и составила 368,3 тыс. человек (отсутствует социальный эффект).

Различные теоретико-методологические подходы к определению сущности эффективности находят свое отражение в концептуальных моделях. В модели, предложенной американским социологом Р. Лайкертом [264], эффективность рассматривается как сложное взаимодействие различных факторов, среди которых доминирующее положение занимают человеческий и социально-экологический. Так, по мнению Р. Лайкерта, эффективность определяют три группы факторов:

– внутриорганизационные – формальная структура органа власти, экономическая база, профессионально-квалификационный состав государственных служащих [264];

– промежуточные переменные – человеческие ресурсы, организационная культура, методы принятия решений, уровень доверия к руководству, способы стимулирования и мотивации деятельности [264];

– результирующие переменные – рост или падение производительности труда, степень удовлетворенности запросов потребителей [264].

Эффективность органов государственной власти может рассматриваться под разным углом эксперта-оценщика, однако при любом исследовании важно четко определять: целевые позиции субъектов оценивания (контролеров, экспертов-аналитиков Счетной палаты, дополнительно привлеченных экспертов-оценщиков); систему объектов оценивания (нормативно-правовое, ресурсное и организационное обеспечение, экономический и социальный эффект, своевременность выполнения программных мероприятий); набор методических инструментов (экспертное оценивание, горизонтальный и вертикальный анализ, метод коэффициентов,

моделирование и аналогия) и среду контрольных мероприятий.

Система показателей эффективности и результативности деятельности органов власти, предложенная Р. Лайкертом, должна включать следующие группы.

1) Показатели непосредственного результата (число услуг, отклонение от заданных стандартов, число получателей услуг) [264].

2) Показатели конечного эффекта – это изменение (или отсутствие изменения) в состоянии, функционировании объекта управления, целевых групп традиционно связано с достижением целей деятельности органа власти (показатели удовлетворенности потребителя от оказанной услуги или от деятельности исполнительного органа) [264].

3) Показатели непосредственных процессов связаны с характером функционирования, административными процессами, требованиями к ним (доля подготовленных документов, выполненных в срок и без нарушений, доля операций, проведенных в соответствии с регламентом) [264].

На основе рассмотренного материала, предлагаем следующую систему общих показателей для оценки эффективности органов власти при реализации бюджетных программ (табл. 4.5).

Таблица 4.5

Общие показатели для оценки эффективности органов власти при реализации бюджетных программ

Показатели эффективности	Условие эффективности	Условие не эффективности
Своевременность принятия нормативно-правовых актов	До начала бюджетного года	После начала бюджетного года / в процессе реализации бюджетной программы / по ее завершению
Согласованность паспорта бюджетной программы с подзаконными актами, что сопутствуют ее реализации	Полное соответствие	Наличие противоречий, которые усложняют проведение мероприятий по программе
Четкое определение цели, задач, субъектов-исполнителей, их ответственности, параметров эффективности программы, других нормативных положений	Присутствует ясность в определении основных объектах, субъектах и параметров выполнения бюджетной программы	Завуалированы объекты / субъекты / параметры выполнения бюджетной программы

Продолжение таблицы 4.5

Степень рациональности бюджетных затрат	Экономический эффект от реализации бюджетной программы должен превышать сумму совокупных затрат. Социальный эффект должен проявляться на региональном / общегосударственном уровне, или в определенной отрасли, которая имела ранее низкий уровень развития	Низкий экономический / социальный эффект по сравнению с суммой бюджетных затрат
Поступление дополнительных доходов в бюджет (если предусмотрено программой)	Имеются	Доходы отсутствуют / программа требует дополнительного финансирования из бюджета
Экономное использование материальных ресурсов	Стоимость ресурсов не должна превышать рыночную стоимость	Завышение стоимости госзакупок и списание ресурсов по завышенной себестоимости
Эффективное использование трудовых ресурсов	Повышение производительности труда, ускорение процессов производства или оказания услуг	Снижение производительности труда, замедление процессов производства или оказания услуг
Повышение качества товаров и услуг	Наличие сертификатов качества / позитивные отзывы потребителей	Отсутствие сертификатов качества / негативные отзывы потребителей
Экологическая безопасность	Наличие систем защиты окружающей среды / минимальные выбросы загрязняющих веществ	Отсутствуют системы защиты окружающей среды / значительные выбросы загрязняющих веществ
Своевременность выполнение программных мероприятий	Наличие графиков выполнения программных мероприятий, соблюдение сроков	Не соблюдение графиков выполнения программных мероприятий
Инфраструктурные изменения	Предусмотрены / наблюдаются	Не предусмотрены / отсутствуют
Результативность бюджетной программы	Достижение результатов / наличие дополнительных позитивных выгод	Негативные результаты

На основании общих показателей проведено оценивание эффективности органов власти при реализации Комплексной киевской городской целевой программы [104, 136]. Условие эффективности выполнено по таким показателям:

– своевременность принятия нормативно-правовых актов;

- согласованность паспорта программы с подзаконными актами, что сопутствуют ее реализации;
- четкое определение цели, задач, субъектов-исполнителей, их ответственности;
- поступление дополнительных доходов в бюджет (предусмотрено программой);
- инфраструктурные изменения и результативность бюджетной программы.

Однако имеются следующие противоречия и отклонения:

- степень рациональности бюджетных затрат и экономность использования материальных ресурсов – на данном этапе определить не представляется возможным, так как объем финансирования расписан по годам, а результатные показатели сформированы за полугодие, причем объем фактических затрат на каждое мероприятие в пояснительной записке [136] по ходу выполнения Комплексной программы не указан, что усложняет оценку их эффективности;
- эффективность использования трудовых ресурсов – сведения по количеству трудовых ресурсов в органах власти и на предприятиях, что принимают участие в Комплексной программе, не собираются, поэтому данный показатель рассчитать не удается;
- повышение качества товаров и услуг, а также экологическая безопасность – не выделено в программных задачах, поэтому не подлежат оцениванию;
- своевременность выполнение программных мероприятий - отсутствуют графики выполнения программных мероприятий, поэтому не удается отследить соблюдение сроков выполнения.

Таким образом, анализ и оценка эффективности органов власти при реализации бюджетных программ может быть проведена по 12 общим показателям, но для конкретной бюджетной программы следует разрабатывать систему частных показателей на основе запрограммированных результатов.

В продолжение методического подхода представляем организационную модель анализа и оценки эффективности и результативности деятельности властных структур (рис. 4.5), которая позволяет визуально установить взаимосвязь между основными элементами: субъектами, объектами, информационным обеспечением, методическим инструментарием (показателями) и результатами анализа и оценки.

Рис. 4.5 – Организационная модель анализа и оценки эффективности и результативности деятельности властных структур

Сущность методики анализа и оценки эффективности взаимодействия органов власти и предпринимательских структур заключается в определении оценочных критериев, которые позволяют снижать потенциальный риск нецелевого использования средств в ходе выполнения бюджетной программы.

Различные подходы к эффективности находят проявление в структурированных комплексах – аспектах организационной эффективности взаимодействия властных и предпринимательских структур: функциональном, структурном, организационном, предметно-целевом [264]. Функциональный аспект включает производительность; экономичность; адаптивность, т. е. способность оптимально выполнять заданные функции в определенном диапазоне изменяющихся условий; гибкость; оперативность и своевременность выявления и решения управленческих проблем в ходе реализации бюджетных программ [264].

Рассматривая организационно-институциональный аспект эффективности взаимодействия, важно подчеркнуть, что оценка эффективности будет производной от того, какое место и какие функции реализуют власть и бизнес в системе межорганизационных отношений. По данной причине факторы, критерии, параметры оценки эффективности органов государственной власти будут существенно отличаться от коммерческих организаций, поскольку у них различны как целевые ориентиры, так и другие составляющие организационной деятельности [264].

Структурный аспект эффективности традиционно связывается с эффективностью целеполагания (сравнение нормативных и осуществляемых целей, сравнение осуществляемых целей и результатов управления, сравнение полученных результатов с объективными потребностями); рациональностью организационной структуры (распределения ответственности и полномочий, организация взаимоотношений между сотрудниками и подразделениями, органами власти и бизнеса); соответствием системы управления, ее организационной структуры объекту управления; стилем управления (юридические формы, методы и процедуры управления); характеристиками должностных лиц (общекультурными, профессиональными, личностными) [264].

В предметно-целевом аспекте эффективности в зависимости от целевых ориентиров, предмета оценки и сравниваемых параметров организационной деятельности выделяются виды эффективности. К ним относят: организационную, экономическую, технологическую, социальную, правовую, психологическую, политическую, экологическую [264].

Эффективность взаимодействия должна определяться в рамках конкретной бюджетной программы или комплексной государственной целевой программы по определенной проблеме, например, борьба с бедностью и безработицей. Основные показатели социального значения программ указанной тематики следующие: количество трудоустроенных; их средняя заработная плата; сумма компенсаций работодателям за вновь созданные места; количество трудоспособного населения, прошедшего курсы переподготовки кадров или повышения квалификации за счет средств бюджета [265]; индекс роста минимальной и средней заработной платы по регионам, отраслям, государству. Рост благосостояния населения положительно отразится на бюджете: официальное трудоустройство приведет к росту сумм отчислений по налогу на доходы с физических лиц и единому социальному взносу; повышение покупательной способности населения увеличивает объемы продаж предпринимательских структур, соответственно – сумм непрямых (налог на добавленную стоимость, акцизный налог) и прямых налогов (налог на прибыль).

Организационная эффективность управления персоналом на предприятиях или ее недостаток описываются в таких критериях, как: удовлетворенность работника, длительное отсутствие или прогулы, текучесть рабочей силы, количество конфликтов, количество жалоб, а также несчастных случаев и др. Данные показатели необходимо учитывать при оценке результативности целевых программ с целевой установкой «борьба с бедностью и безработицей».

На основании приведенной ранее группировки показателей эффективности проведем систематизацию результатов взаимодействия органов власти и предпринимательских структур по Комплексной киевской городской целевой программы содействия развитию предпринимательства, промышленности и

потребительского рынка на 2015 - 2018 годы (Приложение Ж).

Таким образом, при наличии методического обеспечения в части оценки воздействия властных органов на предпринимательский потенциал, разработан методический поход, который позволяет сопоставить взаимную деятельность бизнеса и властных структур по отношению друг к другу.

Выводы к разделу 4

1. Определены принципы, стратегические цели и стратегические приоритеты INTOSAI. К основным принципам относятся: независимость, целостность, профессионализм, надежность, содержательность, сотрудничество, прогрессивность. Стратегическими целями являются: подотчетность и профессиональные стандарты, институциональное развитие, обмен знаниями и обучение, образцовая международная организация. В рамках каждой стратегической цели определены стратегические приоритеты: помощь в обеспечении независимости ВОФК, внедрение международных стандартов (ISSAI), институциональное развитие ВОФК, значимость и польза ВОФК, борьба с коррупцией, сотрудничество в рамках сообщества INTOSAI.

2. Обобщено содержание системы стандартов INTOSAI GOV, представляющих собой руководство по добросовестному управлению государственными финансами в сфере внутреннего контроля и стандартов бухгалтерского учета. Они определяют порядок отчетности об эффективности средств внутреннего контроля, формирование интегрированной структуры финансовой ответственности, использование информации об управлении риском организации, контроля независимости в общественном секторе, координации и сотрудничества между высшими органами контроля и внутренними аудиторами в общественном секторе. Определены направления использования модели риска и контроля COSO для управления финансами государственного сектора в части идентификации источников риска, целей и обязанностей организации.

3. Внедрение стандартов INTOSAI GOV9100 и модели COSO в украинскую практику предусматривает определение аспектов внешней и внутренней среды функционирования субъектов государственного сектора, подходов к идентификации рисков и способов реагирования на них, мероприятий контроля, информационного и коммуникационного обмена, проведение постоянного мониторинга деятельности учреждения и периодической оценки и т.п.

4. Обобщены требования к учету и отчетности о выполнении бюджетов в рамках Системы национальных счетов и на основе международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. Украина находится в самом начале внедрения в практику международных стандартов учета для государственного сектора, что проявляется в подготовке финансовых отчетов о выполнении только государственного бюджета – это отчеты о финансовом состоянии (баланс), финансовых результатах выполнения, движении денежных средств. Данная практика нуждается в распространении на местные бюджеты.

5. Предложен методический подход к анализу и оценке взаимодействия субъектов контроля (властных структур) и объектов контроля (предпринимательских структур) на основе экспертных оценок по комплексу предложенных критериев (показателей). Сущность подхода заключается в установлении баланса социально-экономических интересов для властных и предпринимательских структур; экспертной оценке организационного и ресурсного потенциала указанных структур; построении организационной модели анализа эффективности деятельности власти при реализации бюджетных программ, а также взаимодействия государственных органов и бизнеса.

РАЗДЕЛ 5
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ: ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

5.1. Проблемы и перспективы формирования единой системы государственного финансового контроля в Украине

Эффективность управления государством зависит от способности органов государственного управления добросовестно распоряжаться финансовыми и материальными ресурсами, которые общество доверило им в управление. А успешное управление средствами бюджетов разных уровней, как показывает опыт революционных событий начала 2014 г., возможно только при наличии эффективного государственного финансового контроля (ГФК).

В научной периодике Украины активно обсуждаются проблемы развития государственного финансового контроля. В частности, Т.Д. Косова, В.В. Шевченко указывают на то, что стране недостает единой системы государственного финансового контроля, которая бы сполна отвечала европейским нормам и требованиям [265, с. 170]. Активная дискуссия касательно классификации, форм, методов, видов и направлений государственного финансового контроля является убедительным примером необходимости формирования единой системы и принятия соответствующего законодательства [266, с. 270]. В статье И.В. Басанцова в ракурсе ретроспективы проанализировано создание институтов государственного финансового контроля [267, с. 28]. В ней акцентируется внимание на создании разветвленной, включая регионы, системы представительного контроля, которая должна гармонично выстроить контрольно-ревизионную деятельность в Украине в единую внутренне сбалансированную систему контроля.

Диссертация Н.В. Шевченко посвящена усовершенствованию научно-методического обеспечения и организационных основ механизма оценки эффективности ГФК в Украине [268, с. 8]. Ю.Б. Слободяник констатирует, что развитие

независимого контроля государственных финансов будет способствовать усовершенствованию системы государственного управления [269]. Особое значение в настоящий период имеет государственный аудит – признанная в международной практике форма финансового контроля [270; 271]. В статьях Т.О. Пожар определены сущность, функции и виды государственного финансового контроля [272, стр. 240], обоснованы и рассмотрены основные его методы и формы [273, стр. 330], подходы к построению финансово-бюджетного механизма государственного контроля, основными элементами которого являются: целевая подсистема, объектно-субъектная, функциональная и подсистема обеспечения. Однако вопросам формирования единой системы государственного финансового контроля не уделяется достаточного внимания.

Нынешний период развития Украины характеризуется проведением административной реформы, изменением принципов государственного управления экономикой и функционирования его отдельных подсистем – государственного регулирования, государственного контроля, государственного надзора и т.п. Программой экономических реформ на 2010-2014 гг. «Богатое общество, конкурентоспособная экономика, эффективное государство» определено, что основными задачами в сфере государственного надзора и контроля должны стать [274]: изменение подходов к осуществлению государственного надзора от прямого контроля к профилактике и предотвращению нарушений законодательства; отмена дублирующих контролирующих функций и т.п. Важными объектами государственного контроля и надзора являются бюджетная система, финансовый и денежно-кредитный рынок, но целостного представления о финансовом контроле, надзоре и их органов сейчас не существует. Сложные отношения между субъектами, осуществляющими внешний и внутренний государственный финансовый контроль, банковский надзор, регулирование финансовых рынков нуждаются в разграничении функций и идентификации связей между ними для построения единой системы органов финансового контроля и надзора. Ее целостность позволит четко определить полномочия контролирующих органов, рационализировать их деятельность, которая обеспечит эффективное использование государственных средств и создаст стимулы для

экономических агентов – подконтрольных субъектов – в части соблюдения норм закона и рыночной дисциплины.

В странах с рыночной экономикой, содержание и назначение финансового контроля рассматриваются с системных позиций, поскольку он перестает быть только государственным или ведомственным контролем. Поэтому государственный финансовый контроль является безусловной и главной основой существования сильного демократического государства, а также важным фактором государственного устройства. Эффективное осуществление регулирующей функции государства в экономической сфере требует предупреждения, выявления и устранения финансовых правонарушений, наличия действенной системы государственного финансового контроля. Для преодоления системного политического и экономического кризиса в Украине необходимо использование передового мирового опыта. В городе Пекине (КНР) с 19 по 24 октября 2013 г. состоялся XXI Конгресс Международной организации высших органов аудита (INTOSAI), в котором приняли участие представители более 160 стран мира. Согласно повестке дня XXI Конгресса основными темами для обсуждений стали «Государственный аудит и государственное управление» и «Роль высших органов аудита в обеспечении длительной устойчивости финансовой политики». В сложившейся ситуации данная тематика является злободневной для Украины.

Государственный финансовый контроль предназначен для реализации финансовой политики государства, создания условий для финансовой стабилизации. Во всех государствах в зависимости от специфики их устройства сложились свои системы финансового контроля. Тем не менее, организация и деятельность контрольно-ревизионных сетей в зарубежных странах так или иначе базируются на общих принципах, накопленных многолетним международным опытом [275, стр. 224]. Важнейшим звеном государственного финансового контроля во всех демократических странах принято считать орган контроля по линии законодательной власти [275, стр. 224]. Как правило, во всех странах существуют специальные институты парламентского контроля расходования государственных средств.

В процессе реализации своих функций все контролирующие органы

осуществляют контрольно-ревизионные, экспертно-аналитические и другие мероприятия и должны обеспечивать единую систему контроля выполнения бюджетов, формирования государственных внебюджетных фондов, финансовых ресурсов, порядок формирования и использования которых регламентирован действующим законодательством. Таким образом, единство и целостность построения ГФК определяется принципом единства бюджетной системы. В рамках системы ГФК должны быть четко разграничены функции и полномочия отдельных органов государственного финансового контроля, которые выступают элементами системы и должны эффективно взаимодействовать между собой.

Предпосылками развития единой системы государственного финансового контроля Украины являются: разработка и реализация концептуальных основ ее построения, организационно-управленческие основы системы, механизм взаимодействия органов государственного финансового контроля на государственном и региональном уровнях; приведение методологической и методической базы государственного финансового контроля в соответствие с международными стандартами INTOSAI, внедрение информационных технологий с целью повышения информационного взаимодействия контролирующих органов; разработка и внедрение системы управления качеством государственного финансового контроля [276].

Условием достижения цели и задач государственного финансового контроля является соблюдение контролирующими органами единых принципов и требований, охватывающих процедуры контроля в целом. Одной из основных составляющих функционирования эффективной и действенной единой системы государственного финансового контроля является ее организационная структура, представленная контролирующими органами, которые сотрудничают между собой и действуют скоординировано. Для этого необходимо создать: единую государственную информационно-аналитическую систему ГФК для обмена информацией и соответствующими материалами; единую базу данных о финансовых нарушениях; единую систему подготовки кадров для органов финансового контроля и повышения их квалификации; единые стандарты и процедуры деятельности [277, с. 89].

На сегодня в Украине отсутствует нормативно-правовой акт, который бы

определял единую систему государственного финансового контроля в государстве. В Украине нет единой Концепции развития финансового контроля, т.е. отсутствует стратегическое видение данной проблемы. Кроме того, очень важно аргументировать и определить на нормативном уровне понятия «единая система финансового контроля», «государственные финансы», «государственный финансовый контроль», «финансовая система страны» и т.п.

Объемная характеристика государственного финансового контроля нуждается в комплексном решении проблем, начиная с разработки понятийного аппарата организации системы государственного и финансового контроля, определения его сути, задач, функций и заканчивая инструментарием его осуществления [278, с. 127].

В настоящий момент в Украине функционирует конгломерат разрозненных цепей финансового контроля, очень слабо взаимодействующих между собой, которые с научных позиций нельзя назвать системой. К органам внешнего контроля относят Счетную палату Украины, подотчетную Верховной Раде Украины, к органам внутреннего – Государственную финансовую инспекцию, Государственную налоговую службу, Государственное казначейство Украины (рис. 5.1).

Закон Украины «Об основных принципах осуществления государственного финансового контроля в Украине» не оперирует понятиями «внешний», «внутренний» государственный финансовый контроль и регламентирует деятельность лишь центрального органа исполнительной власти, уполномоченного Президентом Украины на реализацию государственной политики в сфере государственного финансового контроля, которым является Государственная финансовая инспекция Украины. Она осуществляет государственный финансовый контроль над: использованием и сохранением государственных финансовых ресурсов, невозвратных и других активов; правильностью определения потребности в бюджетных средствах и взятием обязательств; эффективным использованием средств и имущества; состоянием и достоверностью бухгалтерского учета и финансовой отчетности в министерствах и других органах исполнительной власти, государственных фондах, фондах общеобязательного государственного социального страхования, бюджетных

учреждениях и субъектах хозяйствования государственного сектора экономики, а также на предприятиях, в учреждениях и организациях, которые получают (получали в проверяемом периоде) средства из бюджетов всех уровней, государственных фондов и фондов общеобязательного государственного социального страхования или используют (использовали в проверяемом периоде) государственное или коммунальное имущество; соблюдением законодательства на всех стадиях бюджетного процесса относительно государственного и местных бюджетов; соблюдением законодательства о государственных закупках.

Рис. 5.1. – Единая система органов государственного финансового контроля (собственная разработка)

Кабинет Министров Украины направляет и координирует деятельность Государственной финансовой инспекции Украины и через Министра финансов Украины – Государственной налоговой службы Украины, Государственной казначейской службы Украины.

В связи с повышением роли налогов в доходах государства встал вопрос о выделении органов налоговой службы в особую систему. Деятельность налоговой службы направлена на обеспечение единой системы контроля соблюдения украинского налогового законодательства, правомерности исчисления, полноты и своевременности внесения налогов в бюджет и внебюджетных фондов.

Предшественником Государственной налоговой службы было Министерство доходов и сборов Украины, деятельность которого направлялась и координировалась Кабинетом Министров Украины. Оно было создано в результате интеграции налоговой и таможенной служб, которая заключалась в операционном объединении налоговых и таможенных информационных баз данных, формировании единой организационной структуры на центральном и региональном уровнях, создании четкого механизма функционального взаимодействия и распределения обязанностей, интеграции налогового и таможенного аудита, внедрении клиенто-ориентированного подхода в налоговое и таможенное администрирование, электронного дистанционного документооборота и т.п. И.о. Министра доходов и сборов Украины В. Левицкий 26.02.2014 г. выдал распоряжение № 35-р «О проведении проверки и анализа выполнения отдельных законов Украины», которым обязал провести масштабный аудит выполнения бюджетов 2013 и 2014 гг. и других законов и ведомственных актов за этот период.

Верховной Радой Украины принято Постановление № 4280 от 28.02.2014 г., предусматривающее оптимизацию деятельности органов доходов и сборов путем ликвидации Министерства доходов и сборов Украины и создание органов государственной налоговой службы и органов государственной таможенной службы. Рассматривается также возможность возвращения функций администрирования единого социального взноса (ЕСВ) органам Пенсионного фонда Украины. Принцип распределения власти предоставляет важную роль финансовому контролю над

деятельностью органов исполнительной власти со стороны Счетной палаты Украины и определяет его новое содержание. XXI Конгресс INTOSAI утвердил обновленную редакцию стандартов III и IV уровней ISSAI (Пекинская декларация 2013 г.).

Международные стандарты аудита четко регламентируют рамки отношений, которые могут возникать между внешним органом государственного контроля и внутренними органами – органами контроля исполнительной власти. Согласно этим стандартам отношения заключаются в принципе независимости контрольной деятельности ВОФК от каких-либо других органов государства с возможностью разъяснительной, консультирующей, координирующей, методологической работы по отношению к другим государственным органам финансового контроля. Это прежде всего касается стандарта III уровня ISSAI 100 New – Фундаментальные принципы аудита государственного сектора (Fundamental Principles of Public Sector Auditing); стандартов IV уровня – Руководящие принципы по конкретным вопросам (Guidelines on specific subjects): ISSAI 5200-5299 – Руководство по аудиту приватизации (Guidelines on Privatisation), ISSAI 5300-5399 – Руководство по IT-аудиту (guidelines on IT-audit), ISSAI 5400-5499 – Руководство по аудиту государственного долга (Guidelines on Audit of Public Debt), ISSAI 5500-5599 – Руководство по аудиту средств, выделенных на предупреждение и ликвидацию последствий катастроф (Guidelines on Audit of Disaster-related Aid), ISSAI 5600-5699 – Руководство по экспертным оценкам (Guidelines on Peer Reviews), ISSAI 5700-5799 – Руководство по аудиту предотвращения коррупции (Guidelines on Audit of Corruption Prevention), INTOSAI руководство по добросовестному управлению (INTOSAI GOV). Также на IV уровне номера документов 9100-9199 имеют название Руководства по добросовестному управлению INTOSAI GOV (INTOSAI Guidance for Good Governance), использующихся вместо ISSAI и содержащих рекомендации по внутреннему контролю [279].

Таким образом, международные стандарты ISSAI и INTOSAI GOV создают условия для укрепления роли Счетной палаты в создании единой системы финансового контроля в Украине. На времени реформирование такой системы, где Счетная палата должна быть координационным, ведущим и единым институтом парламентского контроля, обеспечивать полный и прозрачный контроль в сфере публичных финансов.

Для этого необходимо привести статус Счетной палаты Украины в полное соответствие со стандартами ISSAI I уровня «Общие принципы» и II уровня «Предварительные требования к ВОФК». Для этого необходимо предоставить Счетной палате Украины конституционный статус органа высшего контроля, расширить ее контрольные полномочия на всю сферу государственных финансов; расширить сеть ее территориальных представительств и т.п.

Европейская организация высших органов контроля государственных финансов (EUROSAI), созданная в 1990 г., объединяет 48 высших органов финансового контроля (47 европейских ВОФК и Европейский суд аудиторов). Счетная палата Украины является членом EUROSAI с 1999 г. Согласно ст. 1 Устава EUROSAI [280] основная цель организации – способствовать развитию сотрудничества между национальными высшими органами финансового контроля (ВОФК), входящих в нее, а также обмену информацией и документацией, исследованию в области контроля государственных финансов, созданию университетских кафедр государственного аудита и унификации терминологии в области финансового контроля.

На V Конгрессе EUROSAI, состоявшемся в г. Москве 27-31 мая 2002 г., были обсуждены национальные доклады, сравнительные обзорные материалы и другие документы членов EUROSAI по теме «Высшие органы финансового контроля и контроль над выполнением государственного бюджета». Участники Конгресса в рамках этой темы оценили роль ВОФК в ходе подготовки правительствами бюджетных предложений и при их обсуждении в парламентах детально рассмотрели вопросы текущего и последующего контроля выполнения государственного бюджета, обсудили проблемы использования информационных технологий в государственном финансовом контроле. Содержание основных рекомендаций состоит в следующем [281]:

- ВОФК должны быть советниками законодательной и исполнительной власти на стадии подготовки бюджетов, а не только предоставлять парламенту результаты контрольно-ревизионной работы;

- если бюджет ориентирован на расходы, то ВОФК должны добиваться структурированности, достаточной для обеспечения необходимой меры прозрачности в целях информирования парламента и для облегчения работы ВОФК по анализу

бюджета [282, с. 222]. Если бюджет ориентирован на результат, то ВОФК должны стремиться к тому, чтобы четко указывалась конечная цель и запланированные результаты, поскольку за счет этого более эффективным становится использование государственных средств;

- ВОФК могут одновременно использовать как финансовые проверки, так и проверки эффективности использования средств при ревизии итоговых счетов выполнения бюджета. При этом необходимо обеспечить экономическое, эффективное, результативное и своевременное проведение надлежащих проверок.

VI Конгресс EUROSAI, который проходил с 30 мая по 2 июня 2005 г. в Бонне, занялся вопросом финансового контроля государственных доходов ВОФК. Учитывая важность эффективной системы взимания доходов, высшие органы финансового контроля делают финансовый контроль доходов специализированной, независимой отраслью своей деятельности [283]. Основные рекомендации сводятся к следующему:

- ВОФК должны улучшить свои аналитические заключения о целесообразности и обоснованности налоговых льгот; проводить согласованный контроль налоговых льгот, в котором могут участвовать все члены EUROSAI;

- дополнение функции последующего контроля смет доходов бюджета функцией составления прогнозов доходов, на которых основываются бюджеты. Целесообразными являются проверки, направленные на контроль методов прогнозирования и процессов принятия решений, с помощью которых составляются прогнозы по бюджетным поступлениям;

- предоставление ВОФК права консультирования парламентов и правительств по доходной части в рамках формирования бюджета;

- объединение двух видов проверки: финансового контроля и контроля эффективности в едином проекте может привести к более полным результатам и заключениям в рамках контроля государственных доходов;

- ВОФК должны стремиться к более глубокому контролю государственных доходов и использованию возможностей декларации Лимы для ознакомления с индивидуальными налоговыми делами;

- ВОФК должны следить за выполнением их рекомендаций по устранению

недостатков и улучшению действий исполнительных органов, по крайней мере, в том случае, если есть высокий риск уменьшения государственных доходов;

- ВОФК на внутригосударственном уровне должны тесно и структурировано сотрудничать с другими государственными органами, отвечающих за контроль государственных доходов, как можно интенсивнее использовать их заключения в рамках своих собственных контрольных мероприятий;

- ВОФК должны усиленно вырисовывать имеющиеся возможности сотрудничества с ВОФК других стран с целью борьбы с организованной трансграничной налоговой преступностью;

- члены EUROSAI должны обмениваться эталонными данными, определениями и критериями с тем, чтобы они могли сравнивать расходы и эффективность налоговых органов на международном уровне.

Таким образом, EUROSAI играет важную роль в усовершенствовании государственного финансового контроля, давая рекомендации по развитию функций и организации государственного финансового контроля.

Государственное регулирование экономики – целенаправленное и активное влияние государственных и надгосударственных органов управления на функционирование и развитие целостной экономической системы (а значит, на ее расширенное воспроизведение) путем использования экономических законов и решения экономических разногласий с помощью определенной совокупности форм и методов. Сущность государственного регулирования экономики комплексно раскрывают его основные функции, которые являются, с одной стороны, логическим продолжением функций государства, их конкретизацией, а с другой – обусловлены невозможностью рыночного механизма саморегулирования и монополистической планомерности обеспечить стабильное развитие экономической системы [284, с. 185].

Финансовый кризис привел к усилению роли существующих и созданию новых независимых регуляторов экономики в странах EUROSAI, которые являются важными государственными учреждениями, ответственными за значительную долю ВВП своих стран. Единого общего определения органов-регуляторов не существует, их роль и функции отличаются в разных странах. Тем не менее, можно выделить следующие

группы:

регуляторы инфраструктур – их возникновение является следствием приватизации инфраструктурных отраслей, что привело к необходимости создания системы контроля в частном секторе;

регуляторы конкуренции и потребления – их деятельность связана с необходимостью обеспечения эффективности рынка как с точки зрения конкуренции, дерегулирования и либерализации, так и с точки зрения гарантий защиты потребителей;

регуляторы финансовых рынков – они призваны снижать риски, связанные с сектором финансовых услуг для экономики в целом и потребителей в частности.

Несмотря на объект действий регуляторов (финансовые услуги, инфраструктура или конкуренция в целом), их общей чертой в Европе является независимость функций, которая означает, что регулирующие органы могут принимать решение как по отдельным субъектам (предприятиям, гражданам), так и касательно общих принципов регулирования, свободных от политического давления [285, с. 83].

Независимость регулирования обеспечивается следующими элементами: четкие и точные законодательные определения миссии, сферы деятельности, полномочий и обязанностей регулятора; четкий мандат руководящих кадров регуляторов и рыночный вариант уровней заработной платы для привлечения квалифицированных сотрудников; финансовая независимость от правительства.

Независимые органы- регуляторы и высшие органы финансового контроля имеют много общего. Несмотря на разные обязанности в сфере развития модели эффективного управления государственным сектором, они основаны на независимости, а их действия направлены на защиту интересов экономических субъектов. Поэтому существует весомая причина для диалога и профессионального взаимодействия между регулирующими органами и ВОФК в формате «разумного» сотрудничества, но при этом важно обеспечить адекватную подотчетность. Независимость регулирующих органов не исключает того, что их деятельность должна тщательно контролироваться и анализироваться Парламентом с тем, чтобы можно было обеспечить использование их широких

возможностей в адекватной форме. Наиболее распространенной формой контроля, который проводится ВОФК, является государственный финансовый аудит. Государственный аудит эффективности проводится реже и преимущественно для регуляторов инфраструктуры. Основная цель контрольно-аналитических мероприятий ВОФК заключается в определении адекватности использования независимым регулирующим органом доступных ему полномочий для достижения поставленных перед ним задач. Ключевым фактором для ВОФК является четкое разграничение вопросов профессионального управления и подотчетности независимых органов- регуляторов. Это необходимо для однозначного восприятия обществом докладов, заключений и рекомендаций ВОФК. Тем не менее, XX Конгресс INTOSAI (Йоханнесбург, 2010 г.), который был реакцией на финансовый кризис 2008-2009 гг., решил, что при проведении аудитов эффективности регулирующих органов ВОФК должны быть осведомлены о рисках и стратегических недостатках в системе регулирования и выполнять конструктивную роль в области надзора.

ВОФК оценивают, насколько эффективным является использование ресурсов регуляторов. Этот технически сложный вопрос, включающий много критериев и касающийся не только внутреннего управления, но и экономических следствий деятельности регуляторов. Возможности ВОФК сформулировать эти критерии возрастают, когда сами регуляторы осуществляют саморецензирование деятельности.

VIII Конгресс, который состоялся в Лиссабоне 30 мая-2 июня 2011 г., открыл новую страницу в жизни европейского сообщества ВОФК. Утвержденный на нем Стратегический план на период 2011-2017 гг. направлен на усиление государственного аудита в Европе [286]. Кроме того, VIII Конгресс EUROSAI принял официальную Декларацию, в которой содержится обязательство способствовать усилению независимости ВОФК в Европейском регионе и выражается всецелая поддержка инициатив INTOSAI по продвижению транспарентности, подотчетности, эффективности и результативности управления государственными средствами на благо граждан. На этом Конгрессе обсуждалась также проблема аудита независимых регулирующих организаций высшими органами финансового контроля и были даны

следующие рекомендации [287]:

1. Независимые регуляторы, несмотря на наличие широких полномочий, действуют в рамках данной им власти, что означает их попадание в сферу внешнего государственного контроля, в том числе со стороны ВОФК, по использованию финансовых ресурсов и эффективности этого использования.

2. Объективной является необходимость больших полномочий ВОФК в целях аудита независимых регуляторов, включая регуляторов финансовых услуг (в том числе центральных банков).

3. ВОФК должны обращать внимание на институциональные условия, в которых работают регуляторы, в частности, механизмы управления («governance»), направленные на обеспечение независимости регулятора.

4. В ситуациях, когда регулирующие органы были созданы с четко определенной независимостью в принятии их решений, основной задачей контроля ВОФК является определение риска дискредитации независимости регулирующих органов путем административного или политического вмешательства центральных органов власти.

5. ВОФК должны адаптировать свою работу по аудиту независимых регуляторов к новым экономическим условиям, с акцентом на новые экономические риски и наиболее эффективное использование ограниченных ресурсов.

6. ВОФК должны оказывать давление на органы- регуляторы в целях проведения регулярной оценки эффективности своей деятельности, основанной на установлении связи между конечной целью регулятора и его ресурсами, действиями, результатами и последствиями.

7. ВОФК имеет взвешенные подходы к принятию решений об обнародовании результатов контроля деятельности независимых органов- регуляторов в докладах и отчетах, поскольку его мысль как независимого и объективного арбитра может оказывать значительное влияние на рынки и поведение экономических субъектов.

В некоторых странах структурные реформы привели к расширению роли центральных банков в осуществлении контроля над финансовой стабильностью. Это может усложнить роль ВОФК в контроле его деятельности, поскольку не все ВОФК имеют полномочие контроля над центральными банками. Некоторые страны, наоборот,

наделяют ВОФК широкими полномочиями в области контроля деятельности центральных банков. Новая редакция Федерального Закона РФ определяет сферами контроля Счетной палаты РФ обслуживание бюджета и государственного долга Центробанком, его финансово-хозяйственную деятельность, а также фактически все его счета и операции.

Счетная палата Украины контролирует деятельность независимых органов-регуляторов:

в сфере инфраструктуры – Департамент по вопросам производственной инфраструктуры, инновационной деятельности и использования государственной собственности (Фонд государственного имущества Украины);

в сфере конкуренции и потребления – Департамент по вопросам социальной политики и государственного управления (Антимонопольный комитет Украины);

в сфере финансовых услуг – Департамент по вопросам государственного долга, международной деятельности и финансовых учреждений (Государственная комиссия по регулированию рынков финансовых услуг, Государственная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку Украины, Национальный банк Украины).

Деятельность Национального банка Украины (НБУ) как подконтрольного Счетной палате субъекта ограничивается лишь выполнением сметы. Механизм взаимодействия Счетной палаты и НБУ, принципы их сотрудничества по обеспечению контроля над использованием государственного бюджета четко не определены [288, с. 152]. В годовых отчетах НБУ освещаются лишь результаты проверок выполнения сметы его расходов НБУ, анализов отчетов Фонда государственного имущества Украины и Антимонопольного комитета Украины [289]. Результаты контроля деятельности регуляторов в сфере финансовых услуг не обнародуются. Таким образом, Украина нуждается в приведении полномочий и деятельности Счетной палаты Украины в соответствие со стандартами EUROSAI в части контроля ВОФК над независимыми органами- регуляторами.

Среди факторов, снижающих эффективность деятельности Фонда государственного имущества Украины, выявлен ненадлежащий уровень координации работы между Фондом и другими органами власти, которые осуществляют управление

государственным имуществом, и отсутствие в Фонде законодательно установленных рычагов влияния на указанные органы. Это приводит к несоблюдению ими требований законодательства, в частности, относительно представления Фондом предложений к проекту плана-графика передприватизационной подготовки государственных предприятий на соответствующий год, а также необходимых ведомостей в Единый реестр объектов государственной собственности.

К недостаткам отчета Антимонопольного комитета Украины относятся: незначительный размер штрафных санкций, который не стимулировал участников рынка придерживаться конкурентного законодательства и избегать нарушений в дальнейшем; недостаточное освещение реальной картины злоупотреблений монопольным (доминирующим) положением и отсутствие системного мониторинга.

5.2 Бюджетная ответственность и прозрачность, обеспечение транспарентности деятельности органов государственного финансового контроля с использованием информационных технологий

Реализация принципов эффективного управления государственными финансами и обеспечение подотчетности правительства будет требовать соответствующего информационного обеспечения. Повышение меры фискальной прозрачности помогает создать условия для принятия информированных экономических решений, сформировать правильное представление о состоянии государственных финансов, соответствующих перспективах и рисках. Проблемы функционирования государственных финансов привлекают внимание многих ученых. Статья О.А. Швагер посвящена исследованию вопроса определения понятия «государственная казна», его правового режима и соотношению с другими сопредельными финансово-правовыми категориями [290, с. 65].

В научных работах О.В. Дейнеки, Т.В. Турченюк, А.Ю. Треьтяк исследованы теоретические и практические основы оценки эффективности функционирования финансов государственного сектора экономики [291, с. 257], виды субъектов

государственного сектора; проанализированы и обобщены их классификационные признаки, а также предложено выделение в составе государственного сектора экономики государственного унитарного и государственного корпоративного секторов [292, с. 201]. Диссертационная работа Д.М. Дмитренко посвящена развитию теоретических и методических основ реструктуризации финансовой системы, разработке методических подходов и практических рекомендаций, направленных на развитие финансовой системы страны в контексте глобализации [293, с. 72]. Учеными обобщен зарубежный опыт функционирования государственных финансов на примере Республики Болгарии [294], Республики Польши [295], исследовано состояние соответствия реализации бюджетной политики Украины в сфере формирования и использования государственных расходов принципам организации бюджетных отношений европейского сообщества [296, с. 19]; рассматриваются пути преодоления вертикальных финансовых дисбалансов в зарубежных странах; на этой основе предложены мероприятия по улучшению действенности механизма финансового выравнивания в Украине [297]. В статье М. И. Макаренко изложены основные требования к соблюдению стандартов и норм статистики государственных финансов, сформулированные Международным валютным фондом для Украины и других переходных стран [298, с. 115].

Однако, высоко оценивая работы указанных авторов, следует отметить, что недостаточно внимания уделяется проблемам распространения инициатив МВФ по повышению фискальной прозрачности.

Эффективность финансового сектора зависит от типа и качества контроля над ним. Важно, чтобы система учета и отчетности была способна оценить все процессы по управлению общественными финансами. Такая система должна включать вопросы, связанные как с учетом, так и подготовкой и утверждением отчета. Большинство стандартов фискального учета и отчетности изложены МВФ в Кодексе положительного опыта по прозрачности бюджетно-налоговой системы и Лучших примерах опыта по прозрачности бюджета, определенных ОЭСР.

В системе учета и отчетности МВФ определил следующие принципы:

1. Бюджетная информация должна способствовать учету и подаваться таким

образом, чтобы облегчить процесс принятия решений по разработке политики. Таким образом, данные баланса общественного сектора должны учитываться в случаях, когда неправительственные учреждения общественного сектора осуществляют квазифискальные операции.

2. Необходимым является представление отчетов законодательной власти и населению о выполнении бюджета. Полугодичный отчет о выполнении бюджета должен быть представлен законодательной власти. Более частые отчеты (ежеквартальные) также должны быть опубликованы. Конечные счета должны быть представлены законодательной власти на протяжении года со дня истечения бюджетного периода. Отчеты о результатах выполнения бюджетных программ, включая сравнение с поставленными целями, должны ежегодно представляться законодательной власти.

3. Займы или сокращение ликвидных активов должны представлять источники финансирования дефицита и быть «ниже линии».

4. Данные о бюджете должны предоставляться на валовой основе, различая доходы, расходы (в разрезе экономической, функциональной, административной классификации) и финансирование дефицита. Общий баланс общественного сектора должен быть стандартным итоговым показателем фискальной позиции государства. При необходимости он должен сопровождаться другими фискальными показателями для общественного сектора (например, операционный баланс, структурный баланс, первичный баланс).

В 1998 г. МВФ представил «Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере», результатом чего стала добровольная программа по подготовке оценок прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, названных модулями. Идея принятия Кодекса состояла в том, что прозрачность в бюджетно-налоговой сфере является ключевой составляющей надлежащего управления, которое играет ключевую роль в достижении макроэкономической стабильности и высококачественного роста. В основе пересмотренных редакций Кодекса и Руководства 2007 г. по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере [299] лежат следующие принципы:

во-первых, предоставление исчерпывающей и надежной информации о прошлой, текущей и будущей деятельности органов государственного управления; ее доступность способствует принятию более обоснованных и качественных экономических решений, помогает проявить потенциальные риски для перспективного состояния бюджетно-налоговой сферы, корректировать ее в ответ на изменения экономических условий и, соответственно, уменьшить частоту и остроту кризисов;

во-вторых, обеспечение подотчетности органов государственного управления за выбранные ими мероприятия политики перед гражданами;

в-третьих, получение доступа к международным рынкам капитала на более благоприятных условиях. Усиление контроля со стороны гражданского общества и международных рынков еще больше способствует реализации первой цели, создавая у органов государственного управления стимулы для проведения взвешенной экономической политики и достижения большей финансовой стабильности.

Все страны должны обеспечивать прозрачность в бюджетно-налоговой сфере на принципах четкой формализации институционально-правововой основы, открытости бюджетных процессов**,** доступности информации для общественности и гарантий достоверности бюджета [300, с. 111].

Кодекс определяет надлежащую практику, достичь которой способны страны, находящиеся на всех уровнях экономического развития. Кодекс является одним из 12 финансовых стандартов, признанных международным сообществом, по которым готовятся Доклады о соблюдении стандартов и кодексов (Reports on the Observance of Standards and Codes, ROSCs). Кроме вопросов прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, МВФ разработал стандарты, касающиеся данных, а также прозрачности денежно-кредитной и финансовой политики, поскольку эти сферы тесно связаны между собой, а иногда пересекаются. Соблюдение государством-членом стандартов относительно прозрачности дополняет собой осуществляемый МВФ надзор, предусматривающий мониторинг и консультации с официальными органами страны по широкому кругу вопросов экономической политики для оценки факторов экономической уязвимости.

В табл. 5.1 приведены принципы обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере.

Таблица 5.1

Принципы обеспечения прозрачности в бюджетно-налоговой сфере

Принцип	Содержание
1. Институционально-правовые основы	1.1. Отделение сектора органов государственного управления от другой части государственного сектора и от другой экономики, четкое определение и обнародования функции управления в рамках государственного сектора
	1.2. Четкая и открытая правовая, нормативная и административная система формирования доходов и расходов бюджета
2. Открытость бюджетных процессов	2.1. Наличие и соблюдение установленного графика подготовки бюджета, содержание которого должны согласовывать с целями макроэкономической и налогово-бюджетной политики
	2.2. Четкие процедуры выполнения и мониторинга бюджета и бюджетной отчетности
3. Доступность информации для общественности	3.1. Обнародование исчерпывающей информации о прошлом, текущем и прогнозируемом состоянии бюджетно-налоговой сферы и об основных фискальных рисках
	3.2. Доступная и понятная форма представления налогово-бюджетной информации
	3.3. Своевременная отчетность и публикация налогово-бюджетной информации
4. Гарантии достоверности бюджета	4.1. Соответствие налогово-бюджетных данных международным стандартам качества
	4.2. Обеспечение действенного внутреннего контроля деятельности в бюджетно-налоговой сфере
	4.3. Проверка налогово-бюджетной информации высшими органами государственного финансового контроля

Цель ROSCs по бюджетно-налоговой сфере заключается в том, чтобы выявить сильные стороны и уязвимые места для установления приоритетных задач по укреплению фискальных институтов страны. Эти доклады выявляют важные фискальные риски и повышают осведомленность о них, выполняя полезную роль в процессе надзора. Мировая практика показывает, что оценки и рекомендации, содержащиеся в ROSCs по бюджетно-налоговой сфере, оказались полезными органам государственного управления в определении своих нужд по укреплению потенциала и тем самым превратились в важный источник информации для установления приоритетов по направлениям возможной технической помощи со стороны МВФ и других организаций, предоставляющих такую помощь.

ROSCs по бюджетно-налоговой сфере готовятся по запросу официальных органов страны. С 1999 г. МВФ провел 111 таких оценок в 94 странах мира, в том числе 6 в Украине: Банковский надзор (ноябрь 2003 г.), Распространение данных (август 2003 г.), Финансовая прозрачность (сентябрь 1999 г., апрель 2004 г.), Прозрачность денежно-финансовой политики (ноябрь 2003 г.), Платежные системы (ноябрь 2003 г.) [301]. Решение о подготовке и публикации ROSCs принимаются добровольно и свидетельствует о намерении страны улучшить прозрачность в бюджетно-налоговой сфере. Такие улучшения могут периодически указываться в публикуемых обновленных докладах или повторных оценках прозрачности в бюджетно-налоговой сфере и подкрепляться положительной реакцией на эти доклады со стороны частных рынков и доноров. Общепризнано, что это способствует повышению доверия общества к управлению государственными финансами, а более осведомленное гражданское общество способно принимать и продвигать более эффективные решения в налогово-бюджетной сфере.

Со времени первого издания в 1998 г. и последнего обновления в 2007 г. Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере МВФ и сопутствующее руководство являются центральными звеньями в глобальной архитектуре стандартов фискальной прозрачности. За период с конца 1990-х годов было достигнуто значительное улучшение охвата, качества и своевременности предоставления информации о государственных финансах, но кризис, разразившийся в 2008 г., проявил важные недостатки, даже в странах с развитой экономикой, в понимании состояния государственных финансов и соответствующих перспектив и рисков. В недавнем документе МВФ по вопросам политики была подчеркнута необходимость укрепления существующих стандартов фискальной прозрачности и механизмов мониторинга, включая Кодекс прозрачности в бюджетно-налоговой сфере и инструменты оценки, с учетом уроков кризиса и для предотвращения возвращения к непрозрачной бюджетной практике в будущие периоды.

На протяжении первого полугодия 2013 г. МВФ проводил консультации с правительствами, группами гражданского общества, академическими кругами и участниками финансовых рынков относительно путей укрепления стандартов

фискальной прозрачности и инструментов ее оценки. Комментарии, полученные в ходе этого первого раунда консультаций, отражены в выпущенном 1 июля 2013 г. проекте пересмотренного Кодекса. В рамках этого нового раунда консультаций с общественностью МВФ запрашивает дополнительные отзывы, которые будут учтены при подготовке окончательного варианта Кодекса [302]. Пересмотренный Кодекс призван повысить уровень разработки и проведения политики подотчетности в использовании государственных средств, усилить стандарты фискальной отчетности с учетом уроков недавнего экономического кризиса, выявить и устранить пробелы в публикуемой фискальной информации, а также способствовать повышению степени фискальной прозрачности в странах с любым уровнем развития. Эти изменения призваны дать органам государственного управления, гражданам и участникам рынков более полное представление о состоянии государственных финансов.

Фискальная прозрачность – полнота, четкость, достоверность, своевременность и актуальность публикуемой информации о состоянии государственных финансов в прошлом, в настоящем и будущем времени – является важнейшим элементом в разработке и проведении действенной бюджетно-налоговой политики. В большом количестве эмпирических исследований указывается положительная связь между фискальной прозрачностью, бюджетными результатами и представлениями о платежеспособности бюджета [303].

Предлагаемая структура и содержание пересмотренного Кодекса прозрачности в бюджетно-налоговой сфере по ряду аспектов отличаются от существующего Кодекса. Конкретнее, новый Кодекс имеет следующие особенности:

- больше внимания уделяется продуктам бюджетной отчетности. Много принципов Кодекса 2007 г. основывались на четкости юридических, институциональных и процедурных механизмов фискальной отчетности. В пересмотренном Кодексе большинство этих принципов сохранены, но переработаны с акцентом на качество самой фискальной отчетности как объективной основы для оценки уровня фактической прозрачности. С этой целью пересмотренный Кодекс построен на трех ключевых аспектах раскрытия бюджетной информации: бюджетная отчетность, прогнозирование и составление бюджета; анализ бюджетных рисков;

управление ими.

- выделяются вопросы, имеющие важнейшее значение для разработки и проведения макроэкономической политики, в частности оценка государственных расходов и финансовой подотчетности (Public Expenditure and Financial Accountability , PEFA), анализ бюджетных рисков и управление ими. В то же время в пересмотренном проекте Кодекса отсутствуют принципы Кодекса 2007 г., касающиеся, например, занятости в государственном секторе, закупок и процедур внутреннего аудита. Данные вопросы, имеющие больше управленческий характер, охвачены конкретными показателями деятельности в основе PEFA, которая является развитием программ управления публичными финансами (The public financial management, PFM), системы оценки эффективности (Performance Measurement Framework, PMF). В основе PEFA лежит оценка общей бюджетной дисциплины, стратегического распределения ресурсов, эффективного использования ресурсов для предоставления услуг;

- учтены уроки кризиса благодаря расширению институционального охвата бюджетной отчетности, более полной информации о государственных балансах активов и пассивов, частому и более своевременному предоставлению бюджетной информации, усовершенствованию анализа бюджетных рисков, активному фискальному надзору за субнациональными структурами и государственными корпорациями, большей согласованности бюджетных прогнозов, бюджетных отчетов, которые готовятся в течение года, и бюджетных данных на конец года;

- предусматривает дифференцированную практику. В Кодексе 2007 г. был установлен единый стандарт надлежащей практики в каждой сфере, тогда как в пересмотренном Кодексе приводятся отличия между базовой, надлежащей и передовой практикой по каждому из его 45 принципов. Это позволяет странам определить ряд достижимых ориентиров на пути к полному соответствию передовым международным стандартам;

- содержит количественные индикаторы фискальной прозрачности для более тщательного анализа качества публикуемых бюджетно-налоговых данных и существующих недостатков в практике фискальной прозрачности: показатели меры охвата бюджетной отчетности, надежности бюджетных прогнозов и размера, не

отображенных в отчетности условных обязательств.

Пересмотренный Кодекс прозрачности в бюджетно-налоговой сфере также служит основой для новой оценки фискальной прозрачности (ОФП), которая вводится вместо ROSCs по бюджетной сфере и позволяет странам получить более аналитические, сравнительные оценки своей практики обеспечения фискальной прозрачности, которые служат руководством к действию. Новая ОФП содержит следующие основные усовершенствования:

- более доступная форма оценки – отчеты ОФП содержат набор сводных «тепловых карт», дающих странам четкую картину их сильных сторон и аспектов, требующих доработки, в области фискальной прозрачности по принципам и практике Кодекса и тем самым позволяют им сравнивать свои результаты с другими странами, а также определять потребность в проведении реформ;

- более тщательный анализ – основное внимание уделяется достаточности и качеству предоставляемых бюджетных данных и величине существующих недостатков на основе количественных индикаторов фискальной прозрачности, содержащихся в Кодексе;

- надлежащая последовательность плана действий по обеспечению фискальной прозрачности – определение конкретных шагов, которые стране необходимо осуществить в среднесрочной перспективе для проведения важнейших реформ, необходимых в области фискальной прозрачности;

- оценки трех самостоятельных модулей – бюджетная отчетность, прогнозирование и составление бюджета, анализ рисков и управление рисками. Эти модули могут заполняться независимым образом, что обеспечивает возможности для более целенаправленных оценок, ориентированных на самые актуальные вопросы прозрачности в соответствующей стране.

После обнародования проекта Кодекса МВФ на пилотной основе проводит новые ОФП в ряде стран с развитой экономикой, стран с формируемым рынком и стран с низким уровнем развития в Европе и Латинской Америке. Результаты этих оценок используются для дальнейшего усовершенствования принципов и практики в проекте пересмотренного Кодекса. МВФ допускает публикацию итоговых докладов по

этим пилотным оценкам с разрешения официальных органов соответствующих стран.

Отдельно следует акцентировать внимание на предназначении PEFA, имеющей следующие цели: предоставление достоверной информации о выполнении системами, процессами и учреждениями на протяжении продолжительного времени требований управления государственными финансами (PFM); вклад в процесс реформирования государственного управления путем определения, в какой мере реформы повышают производительность, идентификации успеха реформ и их продолжения; способствование гармонизации диалога по эффективности PFM, потребности в реформировании и донорской поддержке между правительством и донорами относительно общей оценки эффективности управления государственными финансами на основе сокращения операционных расходов для правительств стран.

Структура PEFA была создана как аналитический инструмент высокого уровня, состоящий из набора 31 индикаторов и отчета о выполнении PFM, в котором содержится обзор системы соблюдения управления государственными финансами страны (рис. 5.2). Механизм PEFA позволяет провести надежную, всеобъемлющую диагностику на основе фактических данных, которые можно сравнивать в динамике для мониторинга результатов усилий по реформированию общественного управления государственными финансами. Он может использоваться органами государственного управления для внутренних оценок в стране, а также внешними агентствами посредством обеспечения согласования и стандартизации запрашиваемой информации и общего инструментария оценки.

Привлечение гражданского общества к процессу социально-экономического развития является проблемой, значимость которой недооценена властью всех уровней. Выходом из сложившейся ситуации заключается в усовершенствовании взаимодействия государства и общества как механизма углубления государственно-частного партнерства, которое имеет своим результатом оптимизацию соотношения экономической эффективности и социальной справедливости и способствует повышению предпринимательской активности [304].

ОЭСР рекомендует, чтобы во время бюджетного процесса были опубликованы отчеты, отображающие [305]:

Рис. 5.2. Концептуальная схема механизма оценки эффективности PEFA (разработка автора)

-заложенные в бюджет показатели, его цели и приоритеты; выполнение бюджета на протяжении круглого года (месячные и полугодичные отчеты);

- годовое выполнение бюджета;

- результаты бюджета за период полномочий власти;

- долгосрочные финансовые прогнозы.

Также ОЭСР обращает внимание на публикацию, наряду с бюджетными данными, информации о данных, которые непосредственно не отображаются в бюджете, но, тем не менее, существенно влияют на финансовое состояние государства. Эта информация должна включать следующие данные:

- макроэкономические показатели, заложенные в бюджете, и отклонение прогнозов от фактических показателей;

- предоставленные льготы, налоговые освобождения и их влияние на бюджет;

- кредиторская и дебиторская задолженность государства; государственное

имущество;

- обязательство пенсионной системы;

- «условные обязательства» (contingent liabilities), являющиеся результатом предоставленных государством гарантий и обязательств и возникших в результате исков относительно государства.

ОЭСР заостряет также внимание на обязательном обнародовании принципов, согласно которым готовятся отчетные данные. Рекомендуется одновременно создать систему внутреннего контроля отчетов и установить индивидуальную ответственность исполнителей за правильность опубликованных отчетов. ОЭСР рекомендует, чтобы отчеты о выполнении бюджета подлежали оценке Высшим аудиторским учреждением (ВАУ) и чтобы Министерство финансов облегчало доступ к бюджетным данным в одинаковой мере как гражданам, так и неправительственным организациям.

Система, в которой преобладает авторитарно-бюрократический характер государственного управления, постепенно требует усиления публичного характера, ориентированного на общественные интересы, открытость, доступность и транспарентность информации, привлечение заявителей государственных услуг, общественных институтов в процесс изготовления и реализации общезначимых управленческих решений. Отсюда вытекает важнейшее противоречие, заключающееся в стремлении достичь максимальной удовлетворенности заявителей и отсутствии профессиональной помощи им при возникновении спорных ситуаций, т.е. отсутствуют общеизвестные общественные институты, предоставляющие консультационную помощь и содействующие решению конфликтов в системе предоставления государственных услуг.

В связи с необходимостью развивать бюджетную систему России на основе прозрачности государственных и муниципальных финансов особую актуальность приобретают вопросы усиления бюджетной ответственности, что обусловливает внимание многих ученых к данной проблематике. В статье О.В. Бучиной сформулированы противоречия управления, рассмотрены особенности усиления публичного характера в управлении современной системой государственных услуг в рамках развития законодательства о государственных и муниципальных услугах [306].

Автором предложен механизм внедрения публичного аудита в управление системой государственных услуг с целью решения выявленных противоречий.

Следует согласиться с Т.М. Полушкиной в том, что важным условием благоприятного экономического развития регионов современной России, а также надлежащего выполнения своих полномочий является повышение уровня их финансовой самостоятельности, независимости от федерального бюджета. В связи с этим тема исследования имеет высокую степень актуальности и значимости [307]. В статье А.Г. Бородина рассматриваются суть и значение комплаенс-службы в системе общего управления и управления в разрезе государственных и муниципальных учреждений, дается обобщенное понятие бюджетных учреждений, в рамках которых проводится изучение актуальности и целесообразности внедрения комплаенс-службы, раскрываются основные проблемы в этом вопросе и способы их решения [308]. Высоко оценивая научный вклад указанных авторов, надо акцентировать внимание на изучении и внедрении зарубежного опыта. Необходимо разработать и принять специальные законы в бюджетной сфере, а также популяризировать саму идею права на доступ к информации.

Прозрачность государственных финансов подразумевает под собой право граждан знать о действиях своего правительства, т.е. правительство должно быть открытым для граждан Российской Федерации, быть готовым ответить на возникающие вопросы. Прозрачность предусматривает не только открытость правительства, но и осознание гражданами наличия своего права на доступ и получение информации. Тем не менее, обеспечение прозрачности государственных и муниципальных финансов – это трудоемкий и долгий процесс, требующий учета интересов всех заинтересованных сторон. В пользу прозрачности государственных финансов говорит стремление государства построить демократическое общество. Поэтому право граждан участвовать в принятии решений – это один из путей достижения прозрачности государственных финансов [308].

Прозрачность, гражданское участие, публичная подотчетность государственных органов обусловлены полнотой и доступностью информации о функционировании публичных институтов. Доступу к официальной информации посвящены Рекомендация

2002 г. Комитета министров Совета Европы и открытая в 2009 г. для подписания Конвенция Совета Европы о доступе к официальным документам [309, стр. 23].

В России еще в 2004 г. было принято постановление Правительства РФ «О мероприятиях по повышению результативности бюджетных расходов», основными задачами которого стали обеспечение взаимосвязи между финансовыми ресурсами государства и получаемыми результатами, а также повышение уровня открытости бюджетного процесса для населения.

В США вопрос прозрачности государственных и муниципальных финансов решается следующим образом. С целью учета всех возможных интересов были созданы условия по обеспечению доступа к государственным материалам и документам, в которых находят отражение «дела народа»; обеспечению доступа в совещательные органы власти, например, на заседания и конференции, на которых обсуждаются и решаются государственные вопросы; обеспечению доступа к учреждениям, осуществляющим повседневную деятельность, не связанную с совещательным процессом, такие как тюрьмы, государственные больницы и учебные заведения[310, с. 30]. В США еще в 1966 г. начал действовать «Акт о свободе информации», главным положением которого является требование о том, что любое агентство по запросу заинтересованных лиц должно давать немедленный и доступный для любого человека ответ. С развитием сети Интернет и введением электронного документооборота вышел в свет «Акт о свободе информации, находящейся на электронных носителях» [310, с. 31].

Абсолютно уникальной представляется модель управления государственными финансами и подотчетности власти в Канаде, где создана и успешно реализуется на практике нормативно-правовая база законодательства, посвященная праву граждан на доступ к официальной информации. Основу данной модели составляют Закон о доступе к информации (1982 г.), Закон о защите частной информации и документов в электронной форме (2004 г.) и Закон о федеральной подотчетности 2006 г. Согласно последнему закону государственные органы должны осуществлять любое содействие лицам, запрашивающим информацию. В целях разъяснения Закона о федеральной подотчетности и стратегии обеспечения транспарентности Канады создан специальный

сайт по этому вопросу, на порталах которого публикуются годовые, квартальные отчеты государственных структур, касающихся всех сумм, которые были израсходованы и выплачены чиновникам. Вместе с этим введены такие должности, как комиссар по лоббированию, парламентский руководитель бюджета и аудитор государственных закупок [311, с. 31].

За последние десять лет в целом ряде стран были введены налогово-бюджетные правила и законы о бюджетной ответственности (или прозрачности) в качестве механизма улучшения бюджетной дисциплины и результатов проведения политики. Такие механизмы обычно способствуют повышению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере, обеспечивая четкое представление о целях политики и способах их достижения, включая информирование общественности о фискальных рисках. Одна из функций этих законов заключается в том, что они способствуют формированию поддержки бюджетной консолидации за счет повышения доверия к налогово-бюджетной политике и улучшению подотчетности.

Автономные налогово-бюджетные правила призваны повысить доверие к макроэкономической политике, ограничивая возможности для дискреционного вмешательства. Они включают такие положения, как сбалансированность бюджетных обязательств, лимиты расходов и лимиты долга. Например, согласно Маахстрихтским договорам, страны, стремящиеся к введению единой валюты Европейского Союза, согласились ограничить дефицит своих бюджетов и уровень долга, а также ввели лимиты на займы у центральных банков. Правила, принятые именно в последнее время, подкрепляются стандартом, устанавливающим определенный уровень прозрачности, в форме надлежащих норм бухгалтерского учета, требований к отчетности и среднесрочным макроэкономическим основам.

Много стран с формирующимся рынком, которые недавно приняли налогово-бюджетные правила, часто полагаются на использование числовых контрольных значений. В Чили принято «правило по структурному профициту», цель которого заключается в том, чтобы ограничить профицит с циклическими поправками для центрального правительства одним процентом ВВП. Более того, оно законодательно обязало правительство разъяснять любые отклонения результатов выполнения

бюджета от правила по профициту. Это правило обеспечивает полезный прогнозный ориентир для планов в области расходов; целевой показатель расходов используется, чтобы удержать осуществляемые в течение года расходы в рамках обновленных прогнозов и при необходимости принять меры по сокращению расходов или увеличению прибыли.

Болгария устанавливает предельный уровень долга в форме отношения валовой задолженности сектора государственного управления к ВВП в Законах о государственном долге. Молдова использует закон о годовом бюджете, чтобы установить номинальные лимиты внешних и внутренних долговых обязательств, которые могут быть приняты в течение года, а Закон о местных публичных финансах требует обеспечения сбалансированности субнациональных бюджетов.

Законы о бюджетной ответственности (ЗБО) были приняты в ряде стран в качестве постоянных институциональных механизмов, призванных способствовать улучшению бюджетной дисциплины предвиденным, прозрачным и заслуживающим доверия образом. Иногда такие законы называют законами о прозрачности бюджета. Первые ЗБО были приняты несколькими промышленно развитыми странами в 1990-х годах, а позднее введены в Латинской Америке, Европе и Азии. ЗБО могут включать процедурные или числовые правила или правила обоих типов.

Процедурные налогово-бюджетные правила направлены на повышение прозрачности, подотчетности и эффективности управления государственными финансами, определяя качественные характеристики бюджетного процесса и взаимодействия между его участниками. Как правило, ЗБО предусматривают, что органы государственного управления заранее берут на себя обязательства следовать подвергающейся мониторингу стратегии в сфере налогово-бюджетной политики, обычно рассчитанной на несколько лет, а также регулярно представлять отчетность и делать достоянием гласности результаты деятельности в налогово-бюджетной сфере и изменения стратегии.

В ЗБО Австралии, Новой Зеландии и Соединенного Королевства процедурам уделяется большое внимание. В них излагаются принципы, касающиеся ответственного и прозрачного управления государственными финансами, требований к

отчетности и подотчетности. ЗБО Австралии не устанавливает каких-либо числовых правил. Целью Закона о бюджетной ответственности Новой Зеландии является поддержка государственного долга на разумном уровне за счет надлежащих операционных сальдо. Кодекс налогово-бюджетной стабильности Соединенного Королевства дополняется двумя числовыми правилами, которые сформулированы вне самого кодекса («золотое правило», которое делает невозможным займы для финансирования текущих расходов на протяжении цикла, и «правило экономической приемлемости инвестиций», требующее поддержки разумных уровней отношений долга государственного сектора к ВВП).

Числовые налогово-бюджетные правила предназначены служить постоянным ограничением для налогово-бюджетной политики, и для их формулирования используется тот или иной показатель общих результатов выполнения бюджета. Основные виды числовых правил включают: 1) правила по дефициту (сбалансированность бюджета); 2) правила по долгу (граничные уровни); 3) правила по займам (на Кипре запрещается финансирование центральным банком); 4) правила относительно расходов (в Нидерландах устанавливаются лимиты на совокупные расходы и их основные подкатегории).

Важнейшее значение для ЗБО имеют механизмы, способствующие соблюдению этих законов. Тогда как некоторые страны Европы полагаются на стимулы, создающие опасность потери репутации в случае несоблюдения установленных норм. Для обеспечения доверия к этим законам необходимо принятие дополнительных мер, в том числе установление институциональных санкций для юрисдикций, не соблюдающих установленные требования, и/или персональных санкций для государственных чиновников, нарушающих предписания, с автоматическим применением этих санкций в случае невыполнения целевых налогово-бюджетных показателей и/или нарушения бюджетных процедур. Одним из примеров такого подхода является ЗБО Бразилии.

Законы о свободе информации обеспечивают доступ общественности к учетным документам и информации органов государственного управления, что

облегчает обсуждение государственной политики и способствует повышению подотчетности органов государственного управления. Такой усиленный контроль со стороны общественности создает у органов государственного управления значительные стимулы для эффективной работы и усложняет задачу сокрытия низкокачественных решений, нарушений или других проблем. Пристальное наблюдение со стороны общественности может не только способствовать предупреждению случаев злоупотреблений, ненадлежащего управления и коррупции, но и помочь органам государственного управления за счет укрепления общественного доверия и поддержки сложных решений [312, с. 10].

Более 50 стран во всем мире, включая развивающиеся и страны с формирующимся рынком, приняли комплексные законы о свободе информации (ЗСИ), чтобы облегчить доступ общественности к данным учета государственных учреждений, и больше половины из этих законов введены в последние 10-15 лет. Кроме того, много крупных стран Южной Америки, Азии, Европы и Африки (главным образом страны Британского Содружества) рассматривают сегодня вопрос о принятии ЗСИ. Тем не менее, в некоторых странах законы о свободе информации существуют лишь номинально, поскольку на самом деле они ограничивают доступ к данным учета государственных учреждений.

Главной особенностью всех ЗСИ является наличие у отдельных лиц возможности запрашивать информацию у любого государственного органа, однако определение того, какая информация может запрашиваться, различаются. Более новые законы обычно содержат более широкое определение информации. Правом направлять запросы наделяются граждане и, как правило, постоянные жители и корпорации страны. Много стран разрешают запрашивать информацию любому лицу в мире.

Еще одной общей чертой ЗСИ является требование о том, чтобы государственные ведомства регулярно публиковали определенные виды информации, например, организационную структуру, функции, правила, годовые отчеты и другие ведомости. Некоторые ЗСИ требуют размещения информации в Интернете.

ЗСИ применяются относительно почти всех структур органов государственного управления, включая местный и региональный уровни государственного управления. Иногда действие этих законов также распространяется на неправительственные организации, получающие государственное финансирование, и компании, которые осуществляют проекты или предоставляют услуги, финансирующиеся государством. В некоторых случаях органы государственного управления создают комиссии для принятия решений по конкретным мероприятиям политики, и на эти комиссии не распространяются требования ЗСИ.

Все ЗСИ предусматривают определенные виды исключений. Во многих случаях из области действия таких законов исключаются определенные государственные учреждения, в том числе суды, законодательные органы, а также учреждения, предоставляющие услуги в отрасли обороны, международных отношений и разведки. В рамках парламентских систем из области действия закона исключаются документы, которые представляются для принятия решений кабинетом, и протоколы заседаний кабинета. Другие часто встречающиеся исключения связаны с неприкосновенностью личной жизни, конфиденциальностью коммерческой информации, правоприменением, другой информацией, полученной в конфиденциальном порядке, а также информацией, относящейся к внутренним обсуждениям. Большинство законов обязали органы государственного управления обосновывать убыток, , прежде чем информация будет раскрыта общественности. Некоторые страны сравнивают такой убыток с выгодами от осведомленности общественности и могут требовать обнародования информации, если считается, что эти выгоды превышают убыток, нанесенный публикацией. Такое положение часто применяется в целях выявления нарушений или коррупции или для того, чтобы не допустить причинение вреда отдельным лицам или окружающей среде.

Принятие ЗСИ – это только начальный шаг. Наличие у общественности действительного доступа к информации определяется распоряжениями по применению этого закона. Широкое применение таких требований, как

доказательство правового интереса, продолжительные задержки с предоставлением информации и чрезмерно высокие сборы, могут воспрепятствовать использованию закона для получения информации. Кроме того, если независимым органам надзора не будут выделены достаточные ресурсы, то процесс обжалования может оказаться очень медленным.

Соблюдение ЗСИ обеспечивается с помощью органов надзора и проверки административных решений. Во многих странах введены должности или органы внешнего контроля, такие как омбудсмен, контрольные комиссии или уполномоченные по вопросам информации, к которым можно обратиться с просьбами о пересмотре решений о непредоставлении информации. Несмотря на возможную влиятельность таких контролеров, часто они не уполномочены декларировать обязательные для выполнения постановления. Почти во всех странах окончательной инстанцией для обжалования решений является обращение к национальным судам, которые могут принимать обязательные для выполнения решения. В некоторых странах суды являются единой инстанцией внешнего контроля.

Приоритетным направлением экономической политики в Российской Федерации в условиях построения и развития инновационной экономики должно стать создание системы управления, важным функциональным элементом которой является государственный финансовый контроль. «Создание действенной системы государственного финансового контроля сегодня надо рассматривать как важный фактор укрепления русской экономики, стабильности финансовой системы в целом» [313, с. 343].

«Сегодня в Российской Федерации отсутствует единое системное правовое регулирование государственного финансового контроля» [314, с. 39]. Отдельные сферы государственного финансового контроля имеют правовое оформление разрозненными нормативными правовыми актами, вследствие чего контроль сферы государственной финансовой деятельности осуществляется на основе разных принципов, с использованием несогласованных методов и т.д. Как следствие, происходит дублирование или, наоборот, возникают пробелы в деятельности органов государственного финансового контроля. Особые трудности в организации

государственного финансового контроля связаны с несогласованием правовых норм федерального и регионального законодательства[314, с. 40].

В связи с этим целью является обобщение передовой практики и инновационных методов обеспечения транспарентности государственных финансов в Российской Федерации. Статья 3 Закона «О государственном финансовом контроле» определяет принципы организации и осуществления государственного финансового контроля [315]:

а) разграничение функций и полномочий органов законодательной и исполнительной власти;

б) разграничение функций и полномочий между органами общегосударственного финансового контроля и территориальными органами государственного финансового контроля;

в) функциональная, организационная, персональная и финансовая независимость органов государственного финансового контроля и их чиновников от объектов контроля;

г) координация деятельности органов государственного финансового контроля с целью исключения дублирования в их деятельности и обеспечения единой системы государственного финансового контроля на всех уровнях государственной власти.

Принципами осуществления государственного финансового контроля являются: а) законность; б) объективность; в) гласность при условии соблюдения государственной, коммерческой и другой тайны, охраняемой законом; г) системность и плановость в деятельности органов государственного финансового контроля с целью наиболее полного охвата контрольными мероприятиями всех направлений финансовой деятельности государства[315].

«Прозрачность» сферы государственных финансов обеспечивается за счет принципа транспарентности, под которым подразумевается обязательная публикация нормативных правовых актов в сфере бюджетного законодательства, утвержденных бюджетов и отчетов об их выполнении, а также обязательная открытость бюджетного процесса для общества и средств массовой информации [316, с. 379]. Принцип подотчетности, в свою очередь, определяется следующим: органы власти должны быть подотчетны обществу и общественным

организациям, особенно тем, которые затронуты решением или действиями власти.

Российская Федерация использует инновационные комплексные IT-решения, обеспечивающие прозрачность и подотчетность государственного сектора, которые были продемонстрированы во время проведения Пленарного заседания сети PEMPAL (сообщества по взаимному изучению и обмену опытом в управлении государственными финансами) на тему «Прозрачность и подотчетность государственных финансов» (в период с 27 по 29 мая 2014 г.).

Организатором заседания выступил Секретариат PEMPAL при участии Министерства финансов Российской Федерации и Федерального казначейства. Данное мероприятие проводилось с целью обмена опытом и информацией о концепциях и инструментах обеспечения прозрачности и подотчетности в сфере управления государственными финансами, а также о способах их применения в странах-участницах сети PEMPAL.

В настоящее время действуют следующие платформы: Открытая Россия, Открытые финансы России, Открытые регионы России. В рамках платформы «Открытая Россия» [317] функционируют портал «Открытое правительство»; Единый портал государственных и муниципальных услуг Российской Федерации; портал «Государственные программы Российской Федерации»; Официальный сайт Российской Федерации в сети Интернет для размещения информации о размещении заказов на снабжение товаров, выполнение работ, предоставление услуг; Государственная автоматизированная система «Управление». Пользователями платформы «Открытая Россия» являются органы государственной власти, органы местного самоуправления, граждане и организации [317].

Портал «Открытое правительство» создан с целью повышения открытости и понятности действий органов государственной власти для граждан, привлечения граждан и экспертов в процессы государственного управления на основании Указа Президента РФ от 08.02.2012 г. № 150. На портале представлены материалы о деятельности «Открытого правительства», демонстрируется лучший

опыт федеральных органов государственной власти и регионов России в сфере открытого правительства, создана площадка для дискуссий.

Единый портал государственных и муниципальных услуг Российской Федерации (ЕПГУ) создан в целях обеспечения предоставления государственных и муниципальных услуг в электронной форме, а также доступа заявителей к ведомостям о государственных и муниципальных услугах. ЕПГУ интегрирован с рядом информационных систем органов государственной власти и органов местного самоуправления, предоставляющих услуги, а также с государственной информационной системой о государственных и муниципальных платежах (ГИС ГМП). ЕПГУ создан согласно Федеральному закону от 27.07.2010 г. № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг», его работу обеспечивают Министерство экономического развития Российской Федерации, Министерство связи и массовых коммуникаций Российской Федерации. Сегодня на ЕПГУ зарегистрировано более 8 миллионов пользователей, получивших возможность подачи заявления, обработки заявления, платы государственной пошлины за государственную услугу, обработки межведомственных запросов, получения информации о начислении и платежах, получении услуги. Эта система позволяет сократить время на предоставление услуги, исключить необходимость неоднократного личного посещения государственных органов, реализовать принцип «одного окна».

Портал государственных программ Российской Федерации разработан в целях создания единого информационного пространства для формирования и ведения государственных программ, обеспечивающих в рамках реализации ключевых государственных функций достижение приоритетов и целей государственной политики в области социально-экономического развития и безопасности, публикации данных, а также информирование общества о ходе реализации государственных программ [317]. Портал государственных программ создан согласно Распоряжению Правительства РФ от 11 ноября 2010 г. № 1950-р «Об утверждении перечня государственных программ Российской Федерации» и Приказом Минэкономразвития России от 20 ноября 2013 г. № 690 «Об

утверждении Методических указаний по разработке и реализации государственных программ Российской Федерации». Работу системы обеспечивает Министерство экономического развития Российской Федерации. Автоматическими функциями являются: формирование и согласование государственных программ, а также формирование планов-графиков реализации государственных программ; формирование отчетов о выполнении государственных программ и экспертных заключений на проекты государственных программ; публикация ведомостей о государственных программах для граждан [317].

Официальный сайт Российской Федерации в сети Интернет для размещения информации о размещении заказов на снабжение товаров, выполнение работ, предоставление услуг (далее – Официальный сайт закупок) создан с целью повышения открытости информации о закупках органов государственной власти, органов местного самоуправления и других органов и организаций с государственным и муниципальным участием для всех категорий граждан, организаций и институтов гражданского общества, а также обеспечения прозрачности деятельности в сфере закупок органов и организаций, являющихся государственными и муниципальными заказчиками. Официальный сайт содержит систему анализа эффективности бюджетных расходов при размещении и выполнении государственного (муниципального) заказа. Официальный сайт закупок обеспечивает размещение информации в сфере закупок согласно Федеральному закону от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» и Федеральным законом от 18.07.2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» [122]. Работу системы обеспечивает Министерство экономического развития Российской Федерации и Федеральное казначейство. Среднее количество посещений сайта в сутки составляет 40 миллионов. Система обеспечивает конкурентные отношения при осуществлении госзакупок, максимальную прозрачность закупочного процесса, возможность оперативного контроля и

мониторинга в этой сфере, в том числе связанного с эффективностью расходования бюджетных средств.

Целью создания Государственной автоматизированной системы «Управление» (далее – ГАС «Управление») является повышение эффективности государственного управления посредством обеспечения информационно-аналитической поддержки принятия высшими органами государственной власти решений в сфере государственного управления, а также при планировании деятельности этих органов. ГАС «Управление» интегрирована с 19 ведомственными и 32 региональными системами; создана согласно Постановлению Правительства Российской Федерации от 25.12.2009 г. № 1088 «О государственной автоматизированной информационной системе «Управление». Ее работу обеспечивает Министерство экономического развития Российской Федерации и Федеральное казначейство Российской Федерации [317].

Система автоматизировала следующие функции: визуализация оперативных и отчетных данных в форме представления, удобной для проведения экспресс-анализа и сопоставления необходимой информации, с возможностью предназначенного для пользователя налаживания отчетов для повышения доступности и удобства работы с информацией, необходимой для принятия решений; интеграция данных из разных источников и предоставление их для решения определенной функциональной задачи; вывод данных в форме представления, принятого для докладов о результатах деятельности. Система обеспечивает такие преимущества, как оперативный доступ к большому массиву затребованных данных из разных источников в интуитивно понятной визуализации, позволяющей оперативно принимать решение на разных уровнях государственного управления, а также возможность осуществления мониторинга, анализа и контроля выполнения принятых высшими органами решений.

Платформа «Открытые финансы России» [318] состоит из следующих порталов: Государственная интегрированная информационная система управления общественными финансами «Электронный бюджет», Единый портал бюджетной системы Российской Федерации, Подсистема «Бюджетное планирование» системы

«Электронный бюджет», Автоматизированная система Федерального казначейства (АС ФК), Государственная информационная система о государственных и муниципальных платежах (ГИС ГМП), Официальный сайт в сети Интернет для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях, Государственная интегрированная информационная система управления общественными финансами «Электронный бюджет». Пользователями системы являются организации сектора государственного управления, контрольные органы, в части единого портала бюджетной системы – гражданское общество.

Государственная интегрированная информационная система управления общественными финансами «Электронный бюджет» создана согласно Распоряжению Правительства Российской Федерации от 20.07.2011 г. № 1275-р., обеспечивает прозрачность, открытость и подотчетность деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления, а также повышение качества финансового менеджмента организаций сектора государственного управления за счет формирования единого информационного пространства и применения информационных и телекоммуникационных технологий в сфере управления общественными финансами. Обеспечивает работу системы Министерство финансов Российской Федерации, а оператором системы является Федеральное казначейство. В системе автоматизируются процессы в сфере управления финансами: бюджетное планирование; управление закупками; управление расходами; учет и отчетность; управление нефинансовыми активами; управление денежными средствами; мониторинг эффективности; контроль и аудит; управление прибылью; управление долгом и финансовыми активами; управление кадровыми ресурсами.

Система предоставляет следующие возможности:

- организациям сектора государственного управления – осуществлять ведение и учет финансово-хозяйственной деятельности с применением электронного юридически значащего документооборота;
- экспертам в сфере бюджета и финансов – сравнивать эффективность деятельности государственных (муниципальных) учреждений и самих публично-правовых образований Российской Федерации;

- государственным контролерам и аудиторам – перейти на новый уровень деятельности, осуществляя контроль не только над тем, на эти ли цели израсходовано, но и насколько рационально и эффективно это было сделано;
- граждане получают информацию о финансово-хозяйственной деятельности правительства, которая не только делает эту деятельность понятной (и только тогда прозрачной), но и создает возможность «обратной» связи с обществом (или элементы общественного контроля).

Единый портал бюджетной системы Российской Федерации создан согласно Распоряжению Правительства Российской Федерации от 20.07.2011 г. № 1275-р как инструмент, обеспечивающий прозрачность и открытость бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, бюджетного процесса и финансового состояния публично-правовых образований для общества. Основными функциями Единого портала бюджетной системы Российской Федерации являются визуализация информации о бюджетной системе Российской Федерации и организации бюджетного процесса в Российской Федерации в форме инфографики, таблиц, диаграмм, а также предоставление сервисов в виде бюджетных калькуляторов, конструктора данных, наборов открытых данных. Преимуществами использования системы являются: обеспечение доступности информации о бюджете и бюджетном процессе всех публично-правовых образований Российской Федерации; возможность участия граждан, общественных институтов, профессиональных сообществ, бизнеса и контролирующих организаций на каждом этапе бюджетного процесса (от формирования, выполнения, утверждения до аудита финансовой информации); усиление подотчетности органов государственной власти и органов местного самоуправления и обеспечение большей эффективности деятельности институтов власти, а значит, и бюджетных расходов.

Подсистема «Бюджетное планирование» системы «Электронный бюджет» создана согласно Бюджетному кодексу и Распоряжению Правительства РФ от 20.07.2011 г. № 1275-р в целях повышения прозрачности бюджетного процесса и обеспечения единого информационного пространства для Министерства финансов

Российской Федерации и главных распорядителей бюджетных средств, а также автоматизации и унификации всех процедур. Работу системы обеспечивает Министерство финансов Российской Федерации. На основании «облачных» технологий система «Бюджетное планирование» организует юридически значащее электронное взаимодействие участников бюджетного процесса при планировании бюджетных ассигнований и формировании проекта Федерального закона «О федеральном бюджете на 2016 год», а также с 01.01.2014 г. обеспечивается ведение сводной бюджетной росписи федерального бюджета.

Функции, автоматизированные с помощью Подсистемы «Бюджетное планирование»: доведение предельных объемов бюджетных ассигнований до главных распорядителей бюджетных средств на этапе планирования бюджета; формирование и согласование обоснования бюджетных ассигнований по каждой статье расходов согласно государственным программам; составление реестра затратных обязательств на основе обоснования бюджетных ассигнований; формирование проекта бюджета по расходам и источникам финансирования дефицита бюджета; формирование сводного бюджетного расписания и лимитов бюджетных ассигнований; сбор, консолидация и хранение данных; централизованное ведение справочников. Подсистема «Бюджетное планирование» обеспечивает максимальную прозрачность процессов планирования бюджета и управление бюджетным процессом на всех этапах проектирования бюджета, повышает оперативность согласования документов. Единые облачные технологии и архитектура системы позволяют снизить операционные расходы главных распорядителей бюджетных средств.

Автоматизированная система Федерального казначейства (АС ФК) создана в целях повышения эффективности выполнения производственных процессов в органах Федерального казначейства и формирования единого информационного пространства всех участников бюджетного процесса.

Процедурами выполнения федерального бюджета являются: регистрация и доведение бюджетных данных, контроль и учет бюджетных обязательств получателей бюджетных средств, контроль и осуществление платежей по доверенности участников бюджетного процесса, ведение реестра соглашений на предоставление субсидий

юридическим и физическим лицам из федерального бюджета, составление отчетов по лицевым счетам, формирование необходимых бухгалтерских отчетов. Система обеспечивает информационное взаимодействие с клиентами органов Федерального казначейства и государственными автоматизированными системами, формирование и предоставление государственными и муниципальными учреждениями информации об учреждениях для размещения на официальном сайте, контроль предоставляемой информации, а так же ее размещение в открытом доступе (с возможностью построения разных аналитических выборок).

Государственная информационная система о государственных и муниципальных платежах (ГИС ГМП) создана согласно Федеральному закону от 27.07.2010 г. № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг» с целью аккумуляции информации о начислении и оплате платежей за предоставление платных государственных и муниципальных услуг гражданам и организациям. Федеральное казначейство Российской Федерации автоматизировало функции получения, хранения и обмена информацией о платежах между администраторами прибылей, организациями по приему платежей и гражданами. К преимуществам использования этой системы надо отнести: наличие единого источника ведомостей о фактах оплаты заявителями платежей при получении платных государственных и муниципальных услуг без востребования от заявителя документов, подтверждающих оплату; получение физическими и юридическими лицами информации о своих обязательствах перед бюджетной системой Российской Федерации по принципу «единого окна».

Официальный сайт в сети Интернет для размещения информации о государственных (муниципальных) учреждениях (далее – Официальный сайт) создан с целью обеспечения открытости и доступности информации о государственных (муниципальных) учреждениях и их деятельности. Нормативно-правовой базой его создания являются: Федеральный закон от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ (ред. от 07.02.2011 г.) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с усовершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений»; Приказ Министерства финансов Российской

Федерации от 21.07.2011 г. № 86н «Об утверждении порядка предоставления информации государственным (муниципальным) учреждением, ее размещении на официальном сайте в сети Интернет и ведении указанного сайта». Обеспечивает работу данной системы Федеральное казначейство.

На Официальном сайте представлена информация о деятельности более 180 тыс. государственных (муниципальных) учреждений по всем регионам страны. Каждый день официальный сайт посещают около 20 тыс. уникальных пользователей. С его помощью автоматизированы функции формирования и предоставления государственными и муниципальными учреждениями и их основателями (или уполномоченными органами) информации о: государственных и муниципальных услугах; государственных и муниципальных задачах; планах финансово-хозяйственной деятельности; отчетах о деятельности; рейтингах учреждений. Контроль предоставляемой информации, а также ее размещение в открытом доступе возможны с построением разных аналитических выборок по размещенной информации.

Система обеспечивает такие преимущества, как формирование отзывов о работе учреждений; свободный доступ к информации о деятельности государственных и муниципальных учреждений; повышение эффективности предоставления государственных и муниципальных услуг этими учреждениями; возможность использования современных механизмов общественного контроля их деятельности.

5.3. Методический подход программно-целевого контроля предпринимательских структур при выполнении бюджетных программ

В развитие программно-целевого метода управления в бюджетной сфере [319] предлагаем усовершенствовать контрольный процесс относительно предпринимательских структур, участвующих в реализации бюджетных программ с помощью соответствующего методического подхода.

Методический подход программно-целевого контроля предпринимательских структур, который базируется на разработке конкретных программных мероприятий

для достижения цели контроля, позволяет устранять системные и содержательные недостатки в балансе интересов сторон при выполнении бюджетных программ и заключается в следующем:

– разработка алгоритма (блок-схемы – рис. 9) и формализация информационной модели программно-целевого контроля предпринимательских структур, участвующих в реализации бюджетной программы;

– систематизация методического инструментария для проведения контрольных мероприятий, направленных на проверку целевого и эффективного использования бюджетных и предпринимательских ресурсов при выполнении целевых программ;

– диагностика внутренних и внешних проблем, вызвавших отклонение от заданных целей (подцелей) бюджетной программы, для принятия рациональных решений о корректировке программы или об устранении отклонений;

– построение матрицы контроля с целью систематизации субъектов властных структур контролирующего типа, объектов и параметров контроля в рамках функционирования предпринимательских структур, участвующих в реализации бюджетных программ.

Исследование по данному направлению начнем с обоснования применения понятия и техники построения «алгоритма» (набор инструкций, система команд [320]) для отображения последовательности проведения контрольных мероприятий.

Следует подчеркнуть принципиальную разницу между алгоритмами вычислительного характера, преобразующими некоторые входные данные в выходные, и интерактивными, которые предназначены для взаимодействия с некоторым объектом управления и призваны обеспечить корректную выдачу управляющих воздействий в зависимости от складывающейся ситуации, отражаемой поступающими от объекта управления сигналами. В некоторых случаях алгоритм управления вообще не предусматривает окончания работы (например, поддерживает бесконечный цикл ожидания событий, на которые выдается соответствующая реакция), несмотря на это, являясь полностью правильным [321, 322]. Согласно тематики диссертационной работы в продолжение нашего исследования будет разрабатываться именно

интерактивный алгоритм. Кроме того, алгоритм контрольных мероприятий относится к таким видам: вероятностный (стохастический), эвристический [323], линейный [321] и разветвляющийся [320].

Различные определения алгоритма в явной или неявной форме содержат следующий ряд общих требований: дискретность, детерминированность, понятность, завершаемость, массовость (универсальность), результативность [320, 321, 322, 323].

Структурная блок-схема, граф-схема алгоритма — графическое изображение алгоритма в виде схемы связанных между собой с помощью стрелок (линий перехода) блоков — графических символов, каждый из которых соответствует одному шагу алгоритма. Внутри блока дается описание соответствующего действия. Графическое изображение алгоритма широко используется перед программированием задачи вследствие его наглядности, так как зрительное восприятие обычно облегчает процесс написания программы, её корректировки при возможных ошибках, осмысливание процесса обработки информации [320, 322]. Можно встретить даже такое утверждение: «Внешне алгоритм представляет собой схему — набор прямоугольников и других символов, внутри которых записывается, что вычисляется, что вводится в машину и что выдается на печать и другие средства отображения информации» [320].

Применение данной технологии визуализации контрольного процесса при проведении аудита эффективности было предложено Сухаревой Л.А. и Федченко Т.В. [324, стр. 86], однако для программно-целевого контроля предпринимательских структур представленный алгоритм должен быть адаптирован и усовершенствован.

Представленная блок-схема алгоритма программно-целевого контроля предпринимательских структур, участвующих в реализации бюджетной программ (рис. 5.3), разбивает контрольный процесс на 5 этапов: подготовительный, предварительного ознакомления и планирования, проведения контрольных мероприятий, заключительный и этап последующего контроля. Рассмотрим более подробно каждый этап.

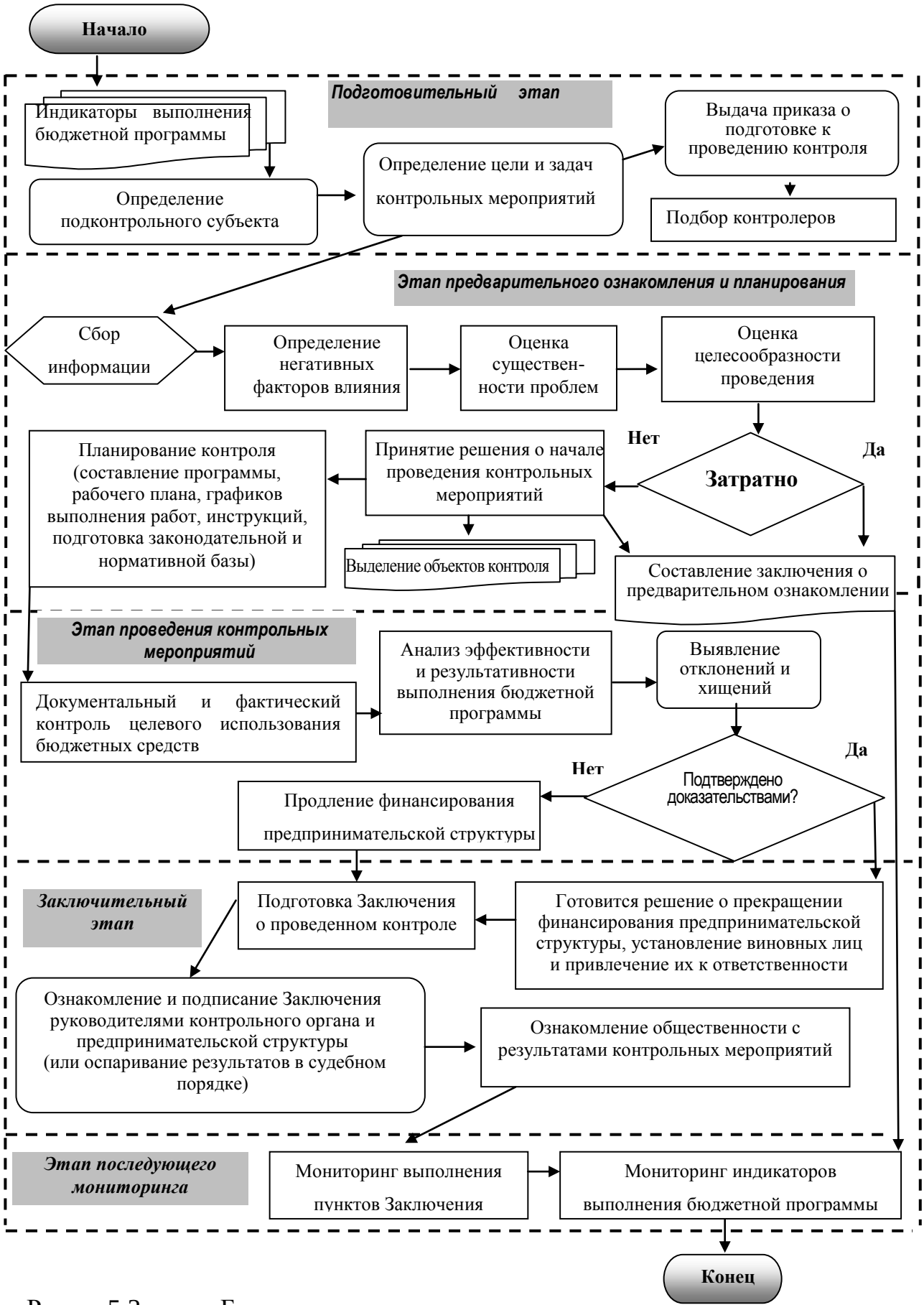

Рис. 5.3 – Блок-схема алгоритма программно-целевого контроля предпринимательских структур при реализации бюджетной программы

Подготовительный этап начинается с изучения показателей выполнения бюджетной программы, при их отклонении от плановых или не соответствие по срокам, негативные показатели выступают индикаторами (сигналом) для инициирования контрольных действий.

К основным индикаторам, побуждающим начать контрольный процесс, можно отнести:

- хищение материальных ресурсов;
- низкое качество продукции и недостатки в услугах;
- большое количество жалоб или апелляций от общественности;

изменения в уровнях ресурсов по сравнению с рабочей нагрузкой за несколько периодов;

- работу с отставанием в графике или работу сверх нормы;
- нерациональность организационной структуры подконтрольного субъекта (большой аппарат управления, дублирование функций, введение должностей с неопределенными функциями);
- устаревшую технологию производства, оказания услуг или управления;
- перерасход бюджетных ресурсов или необоснованную их экономию;
- невыполнение плановых показателей [324];
- снижение производительности труда;
- низкий квалификационный уровень сотрудников;
- завышенная себестоимость закупки или списания материальных ресурсов;
- завышенные расценки на оплату труда персоналу предпринимательских структур;
- отток капитала (с банковских счетов) предприятия за рубеж, особенно в офшорные зоны;
- покупка основных средств, не связанных с выполнением бюджетной программы;
- продажа основных средств, участвующих в реализации бюджетной программы;

- выкуп акций или другие изменения в собственном капитале предприятия;
- параллельное участие бизнес структуры в других программах и инвестиционных проектах.

Выявленные индикаторы позволяют определить: подконтрольный субъект – предприятие, которое имеет негативные показатели при выполнении бюджетной программы; цель и задачи контрольных мероприятий. Когда инициирование контрольных мероприятий обусловлено, формируется приказ о подготовке к проведению контроля и подбираются контролеры, при необходимости приглашаются специалисты по определенным вопросам, например, IT-технологии.

Для решения задач контроля формируется необходимая информационная база, которая позволяет определять негативные факторы влияния на процесс бюджетной программы, проблемы качественного и своевременного ее выполнения. Далее проводится оценка существенности проблем и целесообразности проведения контроля с позиции предполагаемых затрат и результативности на контрольных мероприятий.

Если проведение контроля требует значительных финансовых и трудовых ресурсов, а проблемы в ходе выполнения бюджетной программы не являются столь существенными и могут быть решены без проведения контрольных мероприятий, то составляется заключение о предварительном ознакомлении, производится дальнейший мониторинг индикаторов (данная альтернатива завершает процесс контроля).

Если проблемы столь существенны, а вопрос затратности незначителен (определяется руководством контрольного органа), то последует принятие решения о начале проведения контрольных мероприятий, в котором будут выделены объекты и параметры контроля.

Планирование контроля включает в себя: составление программы, рабочего плана, графиков выполнения работ, инструкций; подготовка законодательной и нормативной базы.

Этап проведения контрольных мероприятий состоит из процедур

документального и фактического контроля целевого использования бюджетных средств, а также анализа эффективности и результативности выполнения бюджетной программы. По результатам контроля и анализа выявляются отклонения и хищения, при чем, если они так и не подтверждены доказательствами, то продлится финансирование предпринимательской структуры.

Если факты отклонения и хищения подтверждены доказательствами, которые могут быть представлены в суде при необходимости, наступает заключительный этап контроля, в ходе которого готовится решение о прекращении финансирования предпринимательской структуры, установление виновных лиц и привлечение их к ответственности. Все результаты контроля и решения по ним выписываются в документе под названием «Заключение о проведенном контроле». Далее происходит ознакомление и подписание Заключения руководителями контрольного органа и предпринимательской структуры (или оспаривание результатов в судебном порядке). При этом по принципу открытости бюджетного процесса необходимо провести ознакомление общественности с результатами контрольных мероприятий по бюджетной программе. На этапе последующего мониторинга происходит наблюдение за ходом выполнения пунктов Заключения и показателями дальнейшей реализации бюджетной программы.

Формализация информационной модели программно-целевого контроля предпринимательских структур, участвующих в реализации бюджетной программы, приведена в виде таблицы (табл. 5.2). Систематизация информационной базы для контроля за выделенными объектами и параметрами, является базой для применения соответствующих приемов и способов контроля и анализа, по результатам которых возможно выявление негативных отклонений. Данная модель адаптируется под любую тематику бюджетных программ и является универсальной. Для тематических проверок, необходимо разрабатывать информационную модель согласно детализированному перечню объектов и параметров контроля. Систематизацию методического инструментария для проведения контрольных мероприятий при выполнении бюджетных целевых программ (Приложение К) проведем на основе ранее составленной информационной модели.

Таблица 5.2

Информационная модель программно-целевого контроля предпринимательских структур

Объекты и параметры контроля	Информационная база	Приемы и способы контроля и анализа	Возможные отклонения
Рациональность (обоснованность) принятия управленческих решений по поводу формирования и использования кадрового состава, материально-технического обеспечения, финансовых ресурсов	Приказы о назначении, переводе и увольнении сотрудников, трудовые договора; приказы на закупку и использование материальных средств; сметы и бюджеты производства; санкционирование операций, Кодекс законов о труде.	Логический контроль; анкетирование или тестирование; формальная проверка	Назначение на должность работников с низким уровнем проф. подготовки и незначительным стажем в данной отрасли; сокращение штата без согласования с Главным распорядителем; текучесть кадров. Завышенная себестоимость закупки сырья и материалов. Необоснованные плановые показатели. Отсутствие формальных признаков (подписей и печатей) разрешения операций. Несоблюдение прав трудящихся.
Экономичность, эффективность расходования трудовых, материальных, финансовых ресурсов	Ведомости по заработной плате, по расходованию материальных и финансовых ресурсов; отчетные документы по бюджетной программе, содержащие суммарные результативные показатели в денежном выражении	Коэффициентный анализ, горизонтальный анализ (динамика показателей)	Степень затратности ресурсов превышает экономически обоснованный уровень (более 100%). При высокой социальной значимости бюджетной программы данный уровень определяется экспертным путем.
Достижение запланированного результата	Паспорт и отчетные документы по бюджетной программе	Сравнительный анализ и логический контроль	Негативная разность между фактическими и плановыми показателями
Полнота и своевременность выполнение запланированных мероприятий	Паспорт бюджетной программы, графики и отчеты по выполнению программных мероприятий	Сравнительный анализ, хронологическая проверка и логический контроль, хронометраж работ	Необоснованное отставание от графиков выполнения программных мероприятий

324

Продолжение таблицы 5.2

Объекты и параметры контроля	Информационная база	Приемы и способы контроля и анализа	Возможные отклонения
Полнота и своевременность проведения расчетов с поставщиками, заказчиками и трудовым коллективом	Акты сверки с поставщиками, заказчиками, ведомости по заработной плате	Сравнительный анализ, арифметическая и хронологическая проверка, встречный и взаимный контроль	Несвоевременность погашения обязательств перед внешними контрагентами может привести к штрафным санкциям и дополнительным финансовым затратам, задержки по начислению и выплате заработной платы приводит к снижению производительности труда работников.
Законность осуществление хозяйственных и финансовых операций	Нормативно-правовое обеспечение, ведомости банка, аналитика счета «Расчетный счет в банке», договора с контрагентами	Нормативно-правовая проверка, логический контроль, мониторинг	Незаконный оборот наличности, легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, полученных преступным путём, взаимосвязь с сомнительными контрагентами
Структурное соответствие и целевое назначение доходных и расходных статей бюджетной программы и фактически полученных доходов и произведенных затрат	Паспорт бюджетной программы, сметы и бюджеты производства; отчетные документы: по результатам производства и продаж (управленческий учет); по бюджетной программе, содержащие суммарные результативные показатели в денежном выражении	Вертикальный анализ (анализ структуры), сравнительный анализ, арифметическая проверка	Смещение акцентов на расходы, имеющие не значительный результат по бюджетной программе, недополученные доходы (или низкий уровень социального эффекта) согласно паспорту
Достоверность информации, подтверждающей осуществление операций, состояние имущества и расчетов, полученных результатов деятельности	Финансовая отчетность предпринимательской структуры, аудиторское заключение о ее достоверности, отчет о выполнении бюджетной программы, регистры бухгалтерского учета	Логический контроль на предмет взаимосвязи и согласованности показателей отчетов властных и предпринимательских структур	Несоответствие показателей между отчетами властных и предпринимательских структур, негативное или модифицированное аудиторское заключение, проблемы в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйствующего субъекта
Своевременность и правильность начисления и уплаты налоговых обязательств, целевое использование специального режима налогообложения	Налоговая отчетность, выписки банка, нормативно-правовая база (Налоговый Кодекс)	Нормативно-правовая проверка, логический контроль, арифметическая проверка	Несвоевременность начисления и погашения налоговых обязательств может привести к штрафным санкциям и дополнительным финансовым затратам. Занижение налогооблагаемой базы при расчете налогов и сборов. Не использование специального режима налогообложения или пользования льготами для обогащения, проведение операций, не связанных с выполнением бюджетной программы

325

Диагностика внутренних и внешних проблем, вызвавших отклонение от заданных целей (подцелей) бюджетной программы, используется для принятия рациональных решений о корректировке программы или об устранении отклонений. Управленческий анализ (диагностика) — это процесс комплексного анализа внутренних и внешних ресурсов и возможностей организации, направленный на оценку текущего состояния бизнеса, его сильных и слабых сторон, выявление стратегических проблем. Внутреннюю среду (микросреду) можно исследовать по ключевым показателям (к примеру, с помощью портфельного анализа оценивается выпускаемый ассортимент товаров и услуг предприятия) [325].

Метод, который используют для диагностики внутренних проблем, называют управленческим обследованием. Внутренняя среда имеет несколько срезов, каждый из которых включает набор ключевых процессов и элементов организации, состояние которых в совокупности определяет тот потенциал и те возможности, которыми располагает предпринимательская структура [325].

Кадровый срез внутренней среды охватывает: взаимодействие менеджеров и рабочих; прием на работу, обучение и продвижение кадров; оценку результатов труда и стимулирование; создание и поддержание взаимоотношений между работниками и т.п. Организационный срез включает в себя: коммуникационные процессы и организационные структуры; нормы, правила, процедуры, а также иерархию подчинения; распределение прав и ответственности [325]; эффективность менеджмента и системы внутреннего контроля; налаженная система финансового и управленческого учета; уровень информационных технологий.

В производственный срез входят: изготовление продукта, снабжение и ведение складского хозяйства; обслуживание технологического парка; осуществление исследований и разработок. Маркетинговый срез внутренней среды организации охватывает все те процессы, которые связаны с реализацией продукции: стратегия продукта и стратегия ценообразования; стратегия продвижения продукта на рынок; выбор рынков сбыта и систем распределения. Финансовый срез включает в себя процессы, связанные с обеспечением эффективного использования и движения денежных средств в организации: поддержание ликвидности и обеспечение

прибыльности; создание инвестиционных возможностей [325]; развитость системы выплат и расчетов (платежная дисциплина).

Внешняя среда (факторы), которые влияют на выполнение бюджетной программы и могут создавать проблемы для ее реализации, включают: платежеспособность правительства; изменения налоговых ставок; способность финансовых учреждений выполнять свои функции; отклонение цен на финансовые активы в сопоставлении с общепринятыми рыночными; изменения в бюджетном процессе и дисциплине; доверие общественности к властным структурам; уровень эффективности правовой и судебной системы; уровень конкуренции в отрасли; стихийные бедствия и политические события; бюджетный дефицит; структурные изменения в государственном и бюджетном управлении; уровень коррупции в государстве и другие.

Особое внимание в ходе контроля программных мероприятий следует уделить экономической и экологической безопасности, вопросами которой занимаются ученые Азарян Е.М., Возиянов Д.Э. [326, 327]. Кроме того, на результативность проектов влияют структурные изменения и качество восстановительного роста в промышленности Украины, что рассмотрено в статье Л.Г.Червовой и М.И. Назарчук [328].

Апробацию данного положения методики проведем на основании Комплексной киевской городской целевой программы содействия развитию предпринимательства, промышленности и потребительского рынка на 2015 - 2018 годы [104]. Диагностика внешних проблем проведена на стадии подготовки данной Программы. Выявлено, что сдерживали проведение активной инновационной деятельности в регионе за 2013-2014 гг. следующие факторы: большие затраты на нововведения; высокий экономический риск; высокие кредитные ставки; длительный срок окупаемости нововведений; недостаток оборотных средств и отсутствие бюджетной поддержки.

Проведенный анализ развития промышленности столицы способствовал освещению основных проблем, которые тормозят развитие промышленности столицы, снижают конкурентоспособность и привлекательность промышленной продукции и требуют решения в рамках Программы.

К внешним проблемам Комплексной киевской городской целевой программы, прежде всего, относятся:

- отсутствие целостной кодифицированного системы законодательства, которое должно урегулировать вопросы развития промышленности и правоотношений в сфере инновационной деятельности;

- несовершенство действующего законодательства по установлению режима работы предприятий торговли и ресторанного хозяйства и упорядочении продажи алкогольных напитков и табачных изделий во временных сооружениях;

- высокая стоимость кредитных ресурсов в украинской финансовой системе;

- отсутствие в городе Киеве собственной сельскохозяйственной и сырьевой базы;

- насыщение внутреннего рынка импортными товарами низкого качества без надлежащего налогообложения, обеспечивает низкую цену их реализации.

Основными внутренними проблемами, которые являются стимулами утверждения Программы в городе Киеве и одновременно причинами ее сдерживания являются:

- преимущественно устарела материально-техническая база производства;

- высокая энерго- и ресурсозатратность производства в условиях роста цен на них, а также нерациональное использование отдельными промышленными предприятиями земельных ресурсов, принадлежащих территориальной общине Города;

- недостаточный уровень загрузки производственных мощностей предприятий различных отраслей, а также избыточность существующих производственных мощностей с учетом реальных потребностей внутреннего и внешнего рынка;

- проблемы реализации продукции местного производителя в процессе госзакупок на средства городского бюджета;

- несбалансированность торговой сети, неравномерное и неудобное размещение торговых объектов, в том числе неурегулированность деятельности сезонных объектов и передвижных средств мелкорозничной торговой сети;

- недостаточный уровень качества торгового и бытового обслуживания населения, соблюдения прав и законных интересов потребителей, их осведомленности о реальных потребительских свойств товаров и услуг;

- отсутствие заинтересованности субъектов хозяйствования сферы торговли при

реализации социальных программ;

- несоответствие внешнего вида, уровня обслуживания потребителей, ассортимента пред- и послепродажных услуг, условий труда для торгующих на отдельных рынках современным требованиям, недостаточное привлечение непосредственных товаропроизводителей продовольственных товаров (в том числе сельскохозяйственной продукции).

Данные проблемы требовали детальной разработки программных мероприятий и стали индикаторами выполнения бюджетной программы на подготовительном этапе контроля.

В условиях финансовой глобализации и финансового кризиса ряд авторов (Анесянц С.А., Золотарев В.С., Кочмола К.В., Вовченко Н.Г.) проведению контроля выделяют особую роль [329, 330, 331], при этом интегрированная система надзора и регулирования финансовых институтов являются движущим фактором эффективности выполнения бюджетов всех уровней.

Поэтому, дальнейший ход исследования предлагает построение матрицы контроля с целью систематизации субъектов властных структур контролирующего типа, объектов и параметров контроля в рамках функционирования предпринимательских структур, участвующих в реализации бюджетных программ (табл. 5.3).

Таблица 5.3

Матрица контроля предпринимательских структур,
участвующих в реализации бюджетных программ

Контролирующие субъекты → / Параметры и объекты контроля	Счетная палата	Гос. фин. инспекция	Антикоррупционный орган	Антимонопольный комитет	Фонд занятости	Министерство социальной политики	Гос. фискальная служба (налоговый орган)
Рациональность (обоснованность) принятия управленческих решений по поводу формирования и использования кадрового состава, материально-технического обеспечения, финансовых ресурсов					+	+	

Продолжение табл. 5.3

Контролирующие субъекты → / Параметры и объекты контроля	Счетная палата	Гос. фин. инспекция	Антикоррупционный орган	Антимонопольный комитет	Фонд занятости	Министерство социальной политики	Гос. фискальная служба (налоговый орган)
Экономичность, эффективность расходования трудовых, материальных, финансовых ресурсов	+	+				+	
Достижение запланированного результата	+	+					
Полнота и своевременность выполнение запланированных мероприятий	+	+					
Полнота и своевременность проведения расчетов с поставщиками, заказчиками и трудовым коллективом		+				+	+
Законность осуществление хозяйственных и финансовых операций	+	+	+	+		+	+
Структурное соответствие и целевое назначение доходных и расходных статей бюджетной программы и фактически полученных доходов и произведенных затрат	+	+	+				
Достоверность информации, подтверждающий осуществление операций, состояние имущества и расчетов, полученных результатов деятельности	+	+					+
Своевременность и правильность начисления и уплаты налоговых обязательств, целевое использование специального режима налогообложения		+		+			+

Предложенная матрица позволяет выявить дублирование контрольных мероприятий (например, законность осуществление хозяйственных и финансовых операций проверяется шестью из семи выделенных контролирующих органов). Кроме того, есть объекты и параметры, которые прямо или косвенно могут повлиять на ход выполнения бюджетной программы и повлечь неоправданную растрату средств, однако не попадают в поле зрения Счетной палаты и Государственной финансовой

инспекции (например, рациональность принятия управленческих решений по поводу формирования и использования кадрового состава, материально-технического обеспечения, финансовых ресурсов).

Выводы к разделу 5

1. Предложения по созданию единой системы ГФК сводятся к следующему: распространение контрольных полномочий Счетной палаты на всю сферу государственных финансов; предоставление Счетной палате Украины статуса центрального координирующего органа; разветвление территориальной сети органов Счетной палаты Украины; создание единой государственной информационно-аналитической системы ГФК для обмена информацией и соответствующими материалами; формирование единой базы данных о финансовых нарушениях; создание единой системы подготовки кадров для органов финансового контроля и повышения их квалификации; внедрение единых стандартов и процедур деятельности на основе ISSAI и INTOSAI GOV.

2. В мировой практике выделяют следующие группы независимых регуляторов: регуляторы инфраструктур; регуляторы конкуренции и потребления; регуляторы финансовых рынков. Независимость регулирующих органов не исключает, что их деятельность должна тщательно контролироваться и анализироваться Парламентом в лице ВОФК по поводу эффективности использования финансовых ресурсов государства. Независимые органы-регуляторы должны регулярно оценивать эффективность своей деятельности на основе установления связи между конечной целью регуляторов и его ресурсами, действиями, результатами и следствиями и т.п.

3. Осуществляя аудит деятельности независимых регуляторов, ВОФК должны учитывать риск их дискредитации путем административного или политического вмешательства центральных органов власти и взвешенно подходить к принятию решений об обнародовании результатов контроля, поскольку его мнение как независимого и объективного арбитра может оказывать

значительное влияние на рынки и поведение экономических субъектов. Счетная палата Украины имеет ограниченные полномочия в сфере контроля деятельности независимых органов-регуляторов. В годовых отчетах НБУ освещаются лишь результаты проверок выполнения сметы расходов Национального банка Украины, анализов отчетов Фонда государственного имущества Украины и Антимонопольного комитета Украины.

4. Рассмотрена эволюция внедрения Кодекса надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в редакциях 1998, 2007, 2013 гг. Установлено, что основными изменениями в последней редакции Кодекса являются: внедрение механизма оценки государственных расходов и финансовой подотчетности (Public Expenditure and Financial Accountability, PEFA), дифференцированная практика оценки соблюдения принципов фискальной прозрачности, замена Доклада о соблюдении стандартов и кодексов (Reports on the Observance of Standards and Codes, ROSCs) оценкой фискальной прозрачности (ОФП). К основным направлениям усовершенствования ОФП отнесены: более доступная форма оценки (набор сводных «тепловых карт»), более тщательный анализ, надлежащая последовательность плана действий по обеспечению фискальной прозрачности; оценка трех самостоятельных модулей – бюджетная отчетность, прогнозирование и составление бюджета, анализ рисков и управление рисками. Формализована концептуальная схема механизма оценки эффективности PEFA. Обеспечивая общий пул информации для измерения и мониторинга управления государственными финансами, роста производительности и создания общей платформы для диалога о реформе PFM, подход PEFA будет способствовать развитию эффективных систем управления государственными финансами стран мира.

5. Прозрачность – это обязанность государства раскрывать информацию и право граждан знать и получать эту информацию, которая должна применяться на всех уровнях управления государством и на всех уровнях власти, а основной выгодой от прозрачности является доверие граждан к государству, построение государства народного доверия. Учитывая это, в Российской Федерации назрела

необходимость разработки и принятия закона «О прозрачности государственных финансов», а также соответствующих подзаконных актов. Основной целью данного документа должно стать требование о раскрытии информации государственными структурами и корпорациями, формат представления этой информации, ее объем и сроки публикации.

6. Обосновано, что транспарентность и подотчетность власти – это одни из основных характеристик эффективного государственного правления, которое минимизирует коррупцию, улучшает качество государственной власти, а значит, и качество жизни каждого гражданина. Охарактеризованные IT-платформы обеспечивают прозрачность и подотчетность в процессах управления государственными финансами Российской Федерации, позволяют оптимизировать процедуры формирования и выполнения бюджетов, повысить информированность гражданского общества о государственных программах и результатах их выполнения. Высокая транспарентность, автоматический характер формирования информации, аналитический характер предоставления отчетов информации ориентированы на повышение эффективности государственного финансового контроля и смещение его приоритетов с последующих форм контроля на превентивные.

7. Подводя итог исследованию, обратим внимание на такие результаты методического характера: процесс программно-целевого контроля предпринимательских структур был упорядочен в виде алгоритма (блок-схемы); определен перечень объектов и параметров контроля в информационной модели и матрице контроля; изучены внутренние и внешние факторы, которые могут вызывать проблемы при реализации бюджетной программы; на основе матрицы систематизированы субъекты властных структур контролирующего типа.

ВЫВОДЫ

Основной результат диссертационной работы заключается в разработке теоретических положений, методических основ и практических рекомендаций по развитию государственного финансового контроля. Содержание выводов и рекомендаций заключается в следующем.

1. Обоснование сущности государственного финансового контроля как системы, решения проблемных аспектов классификации видов и функций государственного контроля создало предпосылки для повышения эффективности использования государственных средств благодаря рационализации деятельности органов государственного финансового контроля и надзора, разграничения контрольно-проверочных процедур, государственного финансового аудита, аудита соответствия и эффективности.

2. Обобщение зарубежного опыта организации государственного финансового контроля позволило определить направления его использования в Украине, а именно: усиление индивидуальной ответственности за управление финансами; акцент на результатах контроля; систематический подход к финансовому контролю, что подразумевает как меры по предотвращению и расследованию экономических преступлений, так и административное и экономическое отслеживание денег, упущенных в результате плохого руководства, нарушений и хищений и тому подобное; четкое распределение обязанностей между учреждениями и ведомствами, соответствие международным стандартам отчетности, внутреннего и внешнего аудита; разграничение полномочий контролеров и аудиторов, публичная и прозрачная отчетность по результатам государственного контроля.

3. Обоснование концептуальных направлений развития системы государственного финансового контроля в современных условиях предполагает реализацию комплекса следующих мер: осуществление независимого финансового контроля (аудита) эффективности реализации экономических и социальных проектов, которые поддерживаются международными финансовыми организациями; образования служб внутреннего аудита в органах государственного и коммунального

сектора с постепенной заменой инспектирования на внутренний аудит создание Минфином и Госфининспекция единой базы данных внутреннего аудита в органах государственного и коммунального сектора; введение риска – ориентированной системы инспектирования; подготовка предложений по осуществлению в дальнейшем Госфининспекция централизованного внутреннего аудита; стандартизация процедур государственного внутреннего контроля; создание единой информационной системы и проведение электронного аудита; смещение акцентов с последующего контроля на процедуры возмещения утраченных финансов.

4. Реализация стратегических основ развития системы государственного финансового контроля будет способствовать: адаптации украинского законодательства к нормативам ЕС; повышению эффективности деятельности государственных органов посредством перехода от административной к управленческой культуре; рациональному использованию государственных финансов и укреплению финансовой дисциплины; оперативному реагированию на возникновение или угрозу возникновения фактов неэффективного использования государственных финансов и финансовых нарушений; получению обоснованной информации о деятельности органов государственного и коммунального секторов; оптимизации финансовых расходов по обеспечению функционирования системы государственного внутреннего финансового контроля путем повышения эффективности использования имеющихся возможностей.

5. Дана оценка качества планирования в бюджетной сфере путем проведения аналитической экспертизы и аудита соответствия Закона Украины о Государственном бюджете на 2014 год положением других нормативно-правовых актов. Сделан вывод о неоправданном характере положений Закона, которые останавливают действие или вносят изменения в другие нормативно-правовых актов. Необходимо повысить требования к обоснованию величины статей доходов и расходов бюджета, обеспечить согласование норм Закона с положениями Налогового и Бюджетного кодексов, программными документами в сфере управления государственным долгом и тому подобное. Повышение качества планирования в дальнейшем положительно повлияет на проведение государственного контроля за законным, целевым и эффективным использованием бюджетных средств.

6. Определен состав, уровень, структуру расходов Государственного бюджета Украины на экономическую деятельность. Выявлено приоритетную бюджетную поддержку ряда отраслей, в частности, топливно-энергетического комплекса, дорожного хозяйства, сельского хозяйства и т. Значительный объем средств выделено угольной отрасли на государственную дотацию и реструктуризацию за счет расходов развития общего фонда Государственного бюджета Украины, что является экономически обоснованным для обеспечения экономической безопасности страны. Основная часть специального фонда направлена на финансирование развития дорожного хозяйства как инфраструктурной сферы национальной экономики, ответственность за надлежащее состояние которой несет государство. Положительно характеризуют также структуру расходов бюджета на экономическую деятельность значительный удельный вес фонда развития и специального фонда. Впрочем, недостаточным по объему и удельному весу является финансирование фундаментальных и прикладных исследований в различных отраслях национальной экономики, сдерживает ее инновационное развитие.

7. Укрепление финансовых основ местного самоуправления нуждается в расширении собственных доходов местных бюджетов за счет доли от определенных общегосударственных налогов (НДС, налог на прибыль предприятий). Трансферты, предоставляемые в распоряжение органов местного самоуправления, должны стать их собственными ресурсами, в отношении которых они обладают полной свободой распоряжения. Это даст стимулы местным органам для экономного расходования бюджетных средств при условии полного выполнения делегированных полномочий, а их частичное невыполнение будет служить основанием для возврата соответствующего объема трансфертов в Государственный бюджет Украины.

8. Определены принципы, стратегические цели и стратегические приоритеты INTOSAI. К основным принципам относят: независимость, целостность, профессионализм, надежность, содержательность, сотрудничество, прогрессивность. Стратегическими целями являются: подотчетность и профессиональные стандарты, институциональное развитие, обмен знаниями и обучения, примерная международная организация. В рамках каждой стратегической цели выделены рекомендованные

стратегии, а также стратегических приоритетов: помощь в обеспечении независимости ВОФК, внедрение международных стандартов (ISSAI), институциональное развитие ВОФК, значимость и пользу ВОФК, борьба с коррупцией, сотрудничество в рамках сообщества INTOSAI.

9. Внедрение международных стандартов добросовестного управления государственными финансами INTOSAI GOV9100 и модели риска и контроля COSO в украинскую практику предполагает определение аспектов внешней и внутренней среды функционирования субъектов государственного сектора, подходов к идентификации рисков и способов реагирования на них, мер контроля, информационного и коммуникационного обмена, проведение постоянного мониторинга деятельности учреждения и периодической оценки и тому подобное.

10. Обобщены требования к учету и отчетности о выполнении бюджетов в рамках Системы национальных счетов и на основе международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе. Для усовершенствования информационного обеспечения анализа и контроля использования бюджетных средств необходимо формирование предусмотренной международными стандартами консолидированной финансовой отчетности органов государственного местного управления, а также подконтрольных им субъектов хозяйствования.

11. Рассмотрена эволюция внедрения Кодекса надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере в редакциях 1998, 2007, 2013 Установлено, что основными изменениями в последней редакции Кодекса являются: внедрение механизма оценки государственных расходов и финансовой подотчетности, дифференцированная практика оценки соблюдение принципов фискальной прозрачности, замена Доклады о соблюдении стандартов и кодексов (Reports on the Observance of Standards and Codes, ROSCs) оценкой фискальной прозрачности (ОФЗ). Высокая транспарентность, автоматический характер формирования информации, аналитический характер предоставления отчетов информации ориентированы на повышение эффективности государственного финансового контроля и смещение его приоритетов из следующих форм контроля на превентивные.

12. Прозрачность и подотчетность власти - это одни из основных характеристик

эффективного государственного правления, которое минимизирует коррупцию, улучшает качество государственной власти, а, следовательно, и качество жизни каждого гражданина. Охарактеризованы IT - платформы обеспечивают прозрачность и подотчетность в процессах управления государственными финансами Российской Федерации, позволяют оптимизировать процедуры формирования и исполнения бюджетов, повысить информированность гражданского общества о государственных программах и результатах их выполнения.

13. Деятельность властных структур в лице контролирующих органов предусматривает постоянное взаимодействие с предпринимательскими структурами. Данные взаимоотношения должны реализовываться в пределах определенного организационного механизма, который имеет ряд особенностей. Взаимодействие субъектов и объектов контроля можно определить в виде системы социально-экономических отношений для реализации их функций с помощью консолидации усилий для решения поставленных государством задач.

14. При наличии методического обеспечения в части оценки воздействия контролирующих органов на предпринимательский потенциал и методик оценки социально-ответственного бизнеса, разработаны походы, которые позволяют сопоставить взаимную деятельность бизнеса и властных структур по отношению друг к другу. В диссертационном исследовании определены результаты оценки системы взаимодействия субъектов и объектов контроля, что позволило выявить недостатки и определить направления ее совершенствования.

15. Предусмотрена методика совершенствования организационного и экономического механизма взаимодействия контролирующих органов и предпринимательских структур в части контроля бюджетных целевых программ, которая основана на принципе непрерывности и охватывает все стадии от разработки плана финансирования до его реализации. Предлагаемая система программно-целевого контроля взаимодействия властных и предпринимательских структур предусматривает оценку трех блоков: оценка содержания программы, оперативный контроль реализации программы, оценка ее результатов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Шипунова, О. В. Сутність, функції та види фінансового контролю за умов ринкової економіки / О. В.Шипунова, Ю. В.Єльнікова // Науковий вісник Національної академії статистики обліку та аудиту. – 2012. - № 1 (34). – С. 61-71.
2. Басанцов, І. В. Традиційні та новаційні погляди на державний фінансовий контроль [Текст] / І. В. Басанцов // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України". – Суми, 2005. - Т. 14. - С. 282 – 292.
3. Квачан, О. С. Етимологія поняття "фінансовий контроль" [Текст] / О. С. Квачан, Ю. В. Єльнікова // Матеріали Черкаського державного технологічного університету : зб. наук. праць : У 3-х ч. / Міністерство освіти і науки України, Черкаський державний технологічний ун-т. - Черкаси : ЧДТУ, 2011. Ч. І. Вип. 28. - С. 50-54
4. Сюркало, Б. І. Напрями вдосконалення державного фінансового моніторингу [Електронний ресурс] / Б. І. Сюркало // Ефективна економіка. - 2011. - № 11. - Режим доступу до журналу : http://www.economy.nayka.com.ua
5. Ангеліна І.А. Ідентифікація складових, суб’єктів і об’єктів державного фінансового контролю / И.А. Ангелина // Збірник наукових праць Донецького державного університету управління «Регулювання національної економіки». Серія «Економіка». Т.11, вип. 175. - Донецьк, ДонДУУ, 2010.- С. 26-34.
6. Яровенко, Г. М. Фінансовий контроль в системі управління фінансовими потоками підприємств [Текст] / Г. М. Яровенко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України". – Суми, 2004. – Т. 10. - С. 236-243.
7. Резолюція Генеральної Асамблеї Організації Об’єднаних Націй № A/66/209 від 20.04.12 р. «Просування ефективності, підзвітності, результативності та

прозорості державного управління шляхом посилення вищих органів фінансового контролю» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739373>

8. Про схвалення Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року Назва Розпорядження із змінами, внесеними згідно з Розпорядженням КМ № 1601-р від 23.12.2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/34900
9. Сюркало, Б. І. Державний фінансовий контроль в контексті сталого економічного розвитку [Електронний ресурс] / Б. І. Сюркало // Державне управління: удосконалення та розвиток. - 2012. - № 2. - Режим доступу до журналу : http://www.dy.nayka.com.ua
10. Пожар, Т. О. Роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю у забезпеченні бюджетної дисципліни [Текст] / Т. О. Пожар // Актуальні проблеми економіки. − 2011. − № 8 (122). − С. 327−333.
11. Пожар, Т. О. Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного контролю [Текст] / Т. О. Пожар // Економіка та держава. - 2010. – № 12. – С. 180−183.
12. Катроша, Л. В. Види державного фінансового контролю [Текст] / Л. В. Катроша // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наукових праць / ДВНЗ "УАБС НБУ". – Суми, 2012. – Вип. 36. - С. 194-199.
13. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17
14. Бюджетний кодекс України : Закон України від 21.06.2001 № 2542-III (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2542-14/page
15. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 № 2939-XII (Назва Закону в редакції Закону України № 5463-VI від 16.10.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12
16. Положення про Державну фінансову інспекцію України : затверджено Указом

Президента України від 23 квітня 2011 року № 499/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011

17. Ангеліна І. А. Система органів державного фінансового контролю і нагляду України: проблеми формування [Електронний ресурс] / І. А. Ангеліна // Економічний часопис-XXI. - 2013. - № 11-12(1). - С. 95-98. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecchado_2013_11-12(1)__25.pdf
18. Про Державну фіскальну службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 21.05.2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF
19. Положення про Державну казначейську службу України : затверджено Указом Президента України від 13 квітня 2011 року № 460/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/460/2011
20. Положення про Державний комітет фінансового моніторингу України : затверджено Указом Президента України від 13 квітня 2011 р. № 466/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sdfm.gov.ua/articles.php?cat_id=107&art_id=5314&lang=uk
21. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг : Закон України від 12 липня 2001 № 2664-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=2664-14
22. Про Національний банк України : Закон України від 20.05.1999 № 679-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/67914/page?text=%CF%F0%E5%E7%E8%E4%E5%ED%F2
23. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні : Закон України від 30 жовтня 1996 № 448/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?code=448/96-ВР
24. Положення про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку : затверджено Указом Президента України від 23 листопада 2011 року № 1063/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011

25. Положення про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг : Затверджено Указом Президента України від 23 листопада 2011 року № 1070/2011 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1070/2011
26. Омелянович Л.О. Вплив реформування пенсійної системи України на соціально-економічний розвиток суспільства [Текст] : монографія / Л. О. Омелянович, Н. С. Рад ; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. - Донецьк : ДонНУЕТ, 2012. - 282 с.
27. Слободяник, Ю. Б. Стратегія формування і розвитку системи державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія Економіка. – 2011. – № 33. – Ч. 1. – С. 193-196.
28. Слободяник, Ю. Б. Сутність і принципи державного аудиту [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2008. – № 2. – С. 65-69.
29. Єльнікова, Ю. В. Аудит ефективності як складова державного фінансового контролю ефективності використання коштів державного бюджету [Текст] / Ю. В. Єльнікова. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2012. – 2 с. – (Препринт / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України» ; UABS BO/2012/001)
30. Слободяник, Ю. Б. Напрями реалізації державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України". – Суми, 2007. – Вип. 22. – С. 197
31. Слободяник, Ю. Б. Актуальні проблеми запровадження державного аудиту в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник, Ж. А. Жирна // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Фінансовий ринок України: глобалізація та євро інтеграція : зб. наук. праць. – Львів : Ін-т регіональних досліджень НАН України, 2008. – Вип. 1 (69). - С. 467–472.
32. Ангеліна І. А. Класифікація аудиту державних фінансів відповідно до

міжнародних стандартів / І. А. Ангеліна // Міжнародна економічна політика : наук. журнал / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ "Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана" ; голов. ред. Д. Г. Лук'яненко. – 2012. – Спец. вип.: у 2 ч. – Ч. 2. – С. 16–22.

33. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836>
34. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.26.55&nobreak=1>
35. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 р. № 361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84562>
36. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84540>
37. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів: затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 р. № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://195.78.68.73/kru/uk/publish/article/84542>
38. Порядок утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Постанова Кабінету Міністрів України від 28 вересня 2011 р.

N 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon-i-normativ.info/index.php?option=com_lica&p=0&base=1&menu=784574&u=1&type=1&view=text

39. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту. Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. N 1247. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11
40. Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту в системі Міністерства охорони здоров'я України: Наказ Міністерства охорони здоров'я від 27.03.2012 р. № 207. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.zakon-i-normativ.info/index.php/component/lica/?base=1&id=1194700&menu=1&view=text
41. Жукова О. О. Удосконалення системи державного фінансового контролю з урахуванням зарубіжного досвіду / О. О. Жукова, Ю. В. Руденко // Управління розвитком. - 2011. - №2(99). - – С. 135-136.
42. Стефанюк І.Б. Методологічні засади функціонування системи державного внутрішнього фінансового контролю [Текст] / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2011. - №6. – С.84-102.
43. Системы обеспечения надлежащего исполнения бюджета в некоторых странах [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=42556&cat_id=42552>
44. Статистика. Грошово-кредитна та фінансова статистика НБУ. - http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=57897
45. Дейнеко Є. В. Державний фінансовий контроль: зарубіжний досвід і його адаптація до національного середовища / Е. В. Дейнеко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. - 2011. - № 1 (10). - С.289-292.
46. Жирна Ж.А. Порівняльний аналіз організації діяльності вищих органів фінансового контролю зарубіжних країн та України / Ж.А. Жирна // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – 2010. - № 1(8). – Режим доступу:

http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/fkd/2010_1/part2/30.PDF

47. Ковриженко Д. Статус Рахункової палати в Україні: українське законодавство, зарубіжний досвід та шляхи удосконалення [Електронний ресурс] / Д. Ковриженко // «Часопис ПАРЛАМЕНТ». – 10.06.2005 р. - № 3/2005. - Режим доступу: <http://parlament.org.ua/docs/files/9/1121939452_ans.pdf>.
48. Шегурова В. П. Зарубежный опыт организации государственного финансового контроля [Текст] / В. П. Шегурова, М. Ф. Желтова // Молодой ученый. - 2013. - №1. - С. 209-212.
49. Ільченко Н.М. Методологія дослідження проблем державного управління: інституціональний підхід // Актуальні проблеми державного управління. Збірник наукових праць. – 2011. - №1. - http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/apdu/2011_1/doc/1/06.pdf
50. Азарян О.М. Проблема інституціональних пасток у регулюванні розвитку внутрішньої торгівлі України / О. М. Азарян, Н. Ю. Возіянова // Актуальні проблеми економіки. - № 2014. - №7 (157). – С. 8-13.
51. Мельничук В. Парламентський контроль за використанням бюджетних коштів: європейський досвід [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/36297; jsessionid=D8D40AE19ED1CCC59BB336B3882FD875
52. ВОФК зарубежных стран [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.ach.gov.ru/ru/international/foreign/vofk/
53. Федеральный Закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации», принят Государственной Думой 22 марта 2013 года, одобрен Советом Федерации 27 марта 2013 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ach.gov.ru/userfiles/loadfiles/fzsprf2013.pdf
54. Боровик Н.А. Концепція реформування системи фінансового контролю, як один із пріоритетів трансформування суспільно-економічної організації України [Електронний ресурс] / Н.А. Боровик, О.М. Гаєвська // Вісник Національного транспортного університету. – 2008. - №17, ч.1. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vntu/2008_17_ 1/62.pdf

55. Рибачук В.Л. Удосконалення організаційного забезпечення ефективності фінансового контролю діяльності органів державного управління / В.Л. Рибачук [Електронний ресурс] / В.Л. Рибачук // Актуальні проблеми державного управління. – 2009. - №1. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Apdu/2009_1/index.html

56. Трофімова Л.В. Про визначення окремих понять, пов'язаних з фінансовою діяльністю держави / Л.В. Трофімова // Часопис Київського університету права. - 2010. - № 2. - С. 151-156.

57. Милостних О.О. Державний фінансовий контроль є невід'ємною частиною державного управління / О.О. Милостних // Культура народов Причерноморья. - 2008. - № 125. - С. 21-22.

58. Шевчук О. А. Роль державного фінансового контролю в глобальній економіці / О. А. Шевчук // Міжнародна економічна політика : наук. журнал / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана « ; голов. ред. Д. Г. Лук'яненко. – 2012. – Спец. вип.: у 2 ч. – Ч. 2. - С. 389 - 396.

59. Михайлова Н. В. Вдосконалення державного фінансового контролю в Україні / Н. В. Михайлова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. - №5. - Т. 4. - С. 117 – 119.

60. Місяць О.О. Боротьба з корупцією в державі – пріоритетна діяльність вищих органів фінансового контролю / О.О. Місяць // Збірник наукових праць Військового інституту Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2009. – Вип.17. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Znpviknu/2009_17/vip17-49.pdf

61. Очерет Л. А. Державний фінансовий аудит в умовах глобалізації та інформатизації суспільства [Текст] / Л.А. Очерет // Наукові праці НДФІ. – 2008. - № 3 (44). – С.134-143.

62. Діденко С.О. Економічна роль державного фінансового контролю / С.О. Діденко, Є.В. Діденко // Вісник Харківського національного університету. – 2008. – Вип. 802. – С.107-111.

63. Федченко Т.В. Системний підхід до дослідження аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Текст] / Т.В. Федченко // Вісник ДонНУЕТ. – 2008. - №4. – С.260-265.

64. Спільник С.І. Філософська рефлексія соціального контролю / С.І. Спільник, Л.Д. Кривега [Електронний ресурс] // Соціальна перспектива і регіональний розвиток: філософія, політика, соціологія. – 2006. - №1. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Sprr/2006_1/spilnik.pdf>

65. Клімова С.М. Публічність управління фінансами держави як фактор розвитку демократичної соціальної держави [Електронний ресурс] / С.М. Клімова // Державне будівництво. – 2007. - №2. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/DeBu/2007-2/index.html>

66. Про впровадження електронних систем контролю та управління товарним і грошовим обігом: Постанова Кабінету міністрів України від 11 червня 1994 р. № 390 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=390-94-%EF&myid=4/UMfPEGznhh0.U.ZiylTumkHI4f6s80msh8Ie6>

67. Дудко В.П. Питання реформування системи державного фінансового контролю [Текст] / В.П.Дудко, М.С.Грінчук, В.І.Євдощак // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2009. - №1. - С.300-309.

68. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 р. (Назва Концепції із змінами, внесеними згідно з Розпорядженням КМ N 1601-р від 23.12.2009 р.): Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. N 158 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=158-2005-%F0&zahyst=4/UMfPEGznhh0.U.ZiylTumkHI4f6s80msh8Ie6>

69. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (поточна редакція від 15.05.2014, підстава v005p710-14) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/print1389890286667463

70. Коваленко А.А. Контрольні повноваження Рахункової палати України у галузі

місцевих фінансів [Текст] /А.А. Коваленко // Форум права. – 2009. - №1. – С.260-267.

71. Гетманець О.П. Проблеми вдосконалення контрольних повноважень Рахункової палати України в бюджетному процесі [Текст] / О П. Гетьманець // Форум права. – 2009. - №1. – С.105-112.
72. Про Рахункову палату: Закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР (Закон втратив чинність на підставі Закону N 576-VIII (576-19) від 02.07.2015, 2015,ВВР, N 36, ст. 360) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/315/96-%D0%B2%D1%80
73. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/576-19
74. Радченко О.В. Система стримувань та противаг гілок влади як ціннісний імператив українського політикуму [Електронний ресурс] / О.В. Радченко // Актуальні проблеми державного управління. – 2008. - №2. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Apdu/2008_2/doc/1/08.pdf
75. Цимбаленко Я. Ю. Розвиток і організація фінансового контролю у сфері міжбюджетних відносин [Текст] / Я.Ю. Цимбаленко // Державне управління. - 2009. - № 1. - с. 186-190.
76. Слободяник, Ю. Б. Проблеми забезпечення функціонування вищого органу контролю державних фінансів [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Фінансова система держави: проблеми та перспективи розвитку : збірник наукових праць. – 2011. – С. 112-115.
77. Гетманець О.П. Напрямки вдосконалення нормативно-правового забезпечення бюджетного контролю [Текст] / О П. Гетьманець // Вісник Харківського національного університету. - Серія «Право». – 2009. - №841. – С.146-149.
78. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року: розпорядження Кабінету Міністрів України від 22 жовтня 2008 р. № 1347-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008-%D1%80
79. Клець Л. Є. Державний фінансовий контроль бюджетних установ в Україні /

Л.Є. Клець // Економіка пром-сті. - 2008. - № 3. - С. 28-37

80. Рудніцька Р. Державний аудит як частина системи фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Р. Рудніцька // Демократичне врядування. Науковий вісник. - 2011. - Вип. 6. – Режим доступу: http://www.lvivacademy.com/visnik6/fail/+Rudnitska.pdf

81. Скорба, О. А. Державний фінансовий контроль та державний фінансовий аудит: методичні та практичні підходи [Текст] / О. А. Скорба // Проблеми, сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту : зб. тез за матер. І Міжнар. наук-практ. конф. (11-13 трав. 2012 р.) / ред. д.е.н., проф. О. В. Кантаєва. – Житомир : ЖДТУ, 2012.- С. 243-247.

82. Стефанюк І.Б. Нова парадигма розвитку державної контрольно-ревізійної служби [Текст] / І.Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2009. - №9. – С.3-11.

83. Чугунов І.Я. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку / І.Я. Чугунов, В.М. Федосов // Фінанси України. - 2009. – №4. - С.3-12.

84. Стратегія розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року: затверджено наказом ГоловКРУ від 06.03.2009 № 46 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53242;jsessionid=288B52B5A0235F380F5C4E1F10902DBC>

85. Диба М.Х. Стратегії державних контрольно-ревізійних служб щодо ідентифікування фінансових ризиків // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – Сер. Економіка. – 2009. – Вип. 640. – С.70-78.

86. Ангеліна І. А. Концептуальні основи розвитку внутрішнього державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / І. А. Ангеліна // Актуальні проблеми економіки. - 2014. - № 6. - С. 389-396. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ape_2014_6_48.pdf

87. Жеребцова Л. А. Особенности и механизм взаимодействия властных и предпринимательских структур [Электронный ресурс] // Портал "Социально-гуманитарное и политологическиое образование". – Вестник Российского университета дружбы народов. – Серия: Политология. – 2009. – № 2. – С. 17–

25. – Режим доступа: http://nisse.ru/articles/details.php?ELEMENT_ID=129379.

88. Махортов Е. А., Семченков А.С. Государственно-частное партнерство как форма отношений власти и бизнеса в России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://lobbying.ru/print.php?article_id=2359

89. Варнавский В.Г. Партнерство государства и частного сектора: формы, проекты, риски. М., 2005. С.34-37.

90. Gerrard M.B. What are public-private partnerships, and how do they differ from privatizations? // Finance & Development. 2001, Vol. 38, №3.

91. Дембицкий С. Г. Институт лоббирования в системе функционального представительства групп экономических интересов / Вестник МГОУ серия «Экономика» № 4, 2010 — [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://web.archive.org/web/20131203062602/http://vestnik-mgou.ru/web/llibrary/files/incoming/8/2010/4/st3.pdf

92. Приходько С.Э. Российский лоббизм: трудные поиски цивилизованной модели / С.Э. Приходько // Российская газета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: — http://www.rg.ru/anons/arc_2000/0516/2.htm

93. Байков А.А. Страновые особенности лоббизма в США и Японии / А.А. Байков, А.А. Сушенцов // Международные процессы. – Том 8. № 2(23). Май-август 2010. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.intertrends.ru/twenty-three/012.htm

94. Шарингер Л. Новая модель инвестиционного партнерства государства и частного сектора/ Л. Шарингер // Мир перемен. 2004. №2. С.13.

95. Владыкин А. А. Коммерциализация научных разработок как результат инновационной деятельности и способ дополнительного финансирования высшего учебного заведения / А. А. Владыкин [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://teoria-practica.ru/rus/files/arhiv_zhurnala/2013/4/ekonomika/vladykin.pdf

96. Гриценко Л. Л. Концептуальні засади державно-приватного партнерства / Л. Л. Гриценко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/29737/1/Hrytsenko.pdf

7. Трухачев, В. В. Комплексное исследование механизма взаимодействия властных и предпринимательских структур в системе программно-целевого управления / В. В. Трухачев // Долгосрочное социально-экономическое развитие России: цель, приоритеты, механизмы, инструментарий : материалы Международной научно- практической конференции. – пос. Персиановский : ФГБОУ ВПО ДГАУ, 2012.
98. Райзберг Б.А. Государственное управление экономическими и социальными процессами: учеб. Пособие / Б.А. Райзберг. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 384 с.
99. Лукьяненко З. Б., Программно-целевой метод в государственном управлении бюджетной сферой / З. Б. Лукьяненко, Н. В. Югова // Журнал ARS ADMINISTRANDI. – Выпуск № 2 / 2014. – С.72-78. http://ars-administrandi.com/article/Lukyanenko_Ugova_2014_2.pdf
100. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України : [монографія] / В. Г. Дем'янишин ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2008. – 496 с.
101. Державні цільові програми та упорядкування програмного процесу в бюджетній сфері / [В. М. Геєць та ін.]. – К. : Наук. думка НАН України, 2008. – 384 с.
102. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / [Т. І. Єфименко та ін.]. – К. : НДФІ, 2004. – 320 с.
103. Сухарева Л. О. Сутність та структура методу аудиту ефективності виконання бюджетної програми / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія: Економіка : зб. наук. пр. – Рівне, 2008. – Вип. 4 (44), ч. 2. – С. 132-139.
104. Про затвердження Комплексної київської міської цільової програми сприяння розвитку підприємництва, промисловості та споживчого ринку на 2015 - 2018 роки. Рішення Київської Міської Ради від 16 квітня 2015 року N 409/1274 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kmr.ligazakon.ua/SITE2/l_docki2.nsf/alldocWWW/BCA767208DEA056FC2257E5E00687A8D?OpenDocument

105. Словарь лингвистических терминов. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/lingvistic/675/лексическое
106. Синтаксис. Матеріал з Вікіпедії — вільної енциклопедії. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Синтаксис
107. Семáнтика. Лингвистический энциклопедический словарь. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://tapemark.narod.ru/les/438a.html
108. Государство. Материал из Википедии — свободной энциклопедии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ru.wikipedia.org/wiki/Государство
109. Общая теория права и государства: Учебник. Под ред. Лазарева В. В. — М., 1994. — С. 23.
110. Власть. Материал из Википедии — свободной энциклопедии. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ru.wikipedia.org/wiki/Власть#cite_note-1
111. Государственная власть. Идеографический словарь русского языка. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ideographic.academic.ru/4361/государственная_власть
112. Ткачева Л.Е. Основы процессов управления предпринимательскими структурами / Л.Е. Ткачева. – М.: ИНФРА, 2010.-230с.
113. Ропотан С.В. Предпринимательские структуры в системе экономических отношений / С.В. Ропотан // Журнал научных публикаций аспирантов и докторантов. - 24.07.2012 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.jurnal.org/articles/2012/ekon58.html
114. Предприятие в условия рыночной экономики // Экономика предприятия / Под ред. проф. В.Я. Горфинкеля, проф. В.А. Швандара. — 4-е издание. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — С. 24-162. — 608 с.
115. Про державно-приватне партнерство. Закон України від 01.07.2010 № 2404-VI (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, N 40, ст.524) http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2404-17
116. Роль государственно-частного партнерства в инновационном развитии экономики РФ. Сайт Централизованная экономика [Электронный ресурс]. –

Режим доступа: http://www.econcenters.ru/nocens-159-2.html

117. Использование механизма государственно-частного партнерства. Сайт Централизованная экономика [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.econcenters.ru/nocen-151.html
118. Минэкономики подвело итоги развития государственно-частного партнерства в 2014 году [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://lobbying.ru/content/sections/articleid_13388_linkid_39.html
119. Public/Private Partnerships: Financing a Common Wealth. Wash., 1985. P.67. From Wikipedia, the free encyclopedia. [Electronic resource]. – Access: https://en.wikipedia.org/wiki/Public–private_partnership#References
120. Public private partnership. The World Bank Group [Electronic resource]. – Access: http://www.worldbank.org/en/topic/publicprivatepartnerships/overview#1.
121. Основные направления политики Российской Федерации в области развития инновационной системы на период до 2010 года. Правительство РФ 05.08.2005 N 2473п-П7 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_91912/55ae31dbebae033f9dba718f66b5c7a79c9e0cb2/
122. Государственно-частное партнёрство. Материал из Википедии — свободной энциклопедии https://ru.wikipedia.org/wiki/Государственно-частное_партнёрство
123. Питання Міністерства економічного розвитку і торгівлі. Постанова Кабінету Міністрів України № 459 від 20.08.2014 р.
124. Державно-приватне партнерство в Україні. Матеріал з Вікіпедії — вільної енциклопедії. https://uk.wikipedia.org/wiki/Державно-приватне_партнерство_в_Україні
125. Основные принципы формирования бюджетных программ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://studopedia.ru/2_8203_sushchnost-byudzhetnih-programm.html
126. Бюджетный кодекс Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://kodeksy.com.ua/ka/byudzhetnij_kodeks_ukrainy/statja-2.htm
127. Целевая программа, целевая комплексная программа (ЦКП). Экономико-

математический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://economic_mathematics.academic.ru/4928

128. Целевая программа. Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/22722
129. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. N 538-р http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/538-2002-р
130. Про Державний бюджет України на 2015 рік. Закон України від 28.12.2014 № 80-VIII. Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 5, ст.37 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80-19/page
131. Паспорта бюджетних програм на 2015 рік. Розпорядник Міністерство соціальної політики України [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://mlsp.kmu.gov.ua/document/173639/6.rtf
132. Запуск "Национальной ассоциации специалистов по взаимодействию с органами государственной власти" [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://lobbying.ru/content/sections/articleid_12297.html
133. Лоббизм. Материал из Википедии — свободной энциклопедии. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ru.wikipedia.org/wiki/Лоббизм#cite_note-1
134. Профессиональный словарь лоббистской деятельности (составитель к.п.н П.А. Толстых) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.lobbying.ru/dictionary_word.php?id=1
135. Об утверждении долгосрочной целевой программы «Повышение инвестиционной привлекательности города Барнаула на 2012 - 2017 годы». Постановление Администрации города Барнаула от 03.08.2011 N 2290. Текст правового акта по состоянию на август 2012 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://7law.info/altajsky/act7p/z744.htm
136. Пояснювальна записка про хід виконання Комплексної київської міської цільової програми сприяння розвитку підприємництва, промисловості та споживчого ринку на 2015–2018 роки у І півріччі 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kievcity.gov.ua/files/2015/8/19/Komplexna-

programa-I-pivr-2015.doc

137. Peterson J. The Institutions of the European Union (The New European Union Series) / J. Peterson, M. Shackleton. – 3 ed. – Oxford : University Press, 2012. 442 p.
138. Mikesell J. L. Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public Sector / J. L. Mikesell. – 8 ed.– Boston : Wadsworth, Cengage Learning, 2011. – 718 p.
139. Power M. The Audit Society: Rituals of Verification by Michael Power / M. Power. – Oxford : University Press, 1999. – 186 p.
140. Weirich T. R. Accounting and Auditing Research and Databases: Practitioner's Desk Reference / T. R. Weirich, N. T. Churyk, T. C. Pearson. – New Jersey : Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, 2012. – 257 p.
141. Chen G. G. Budget Tools: Financial Methods n the Public Sector / G. G. Chen, D. W. Forsythe, L. Weikart, D. W. Williams. – Washington : CQ Press, 2009. – 277 p.
142. Скоропад І. С. Державний фінансовий контроль в Україні: проблеми та шляхи реформування / І. С. Скоропад // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. − Вип. 21.3. – С. 263–268.
143. Вацик Н. Необхідність вдосконалення державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів / Н. Вацик // Галицький економічний вісник. Сер. Фінансово-кредитне забезпечення діяльності господарюючих суб'єктів. – 2010. – № 3(28). – С. 184–190.
144. Полюхович В. І. Державний контроль на фондовому ринку як форма реалізації організаційно-господарської функції державного регулювання / В. І. Полюхович // Вісник НТУУ «КПІ». Політологія. Соціологія. Право : збірник наук. праць. – 2012. – № 1(13). – С. 158–162.
145. Полюхович В. Господарсько-правові форми державного регулювання фондового ринку України / В. Полюхович // Вісник Академії правових наук України. – 2011. – № 4. – С. 137–143.
146. Пожар, Т. О. Концептуальні основи побудови структури органів державного фінансового контролю на засадах «новітнього державного врядування» [Текст] / Т. О. Пожар // Економіка і управління. − 2012. − № 3(55). − С. 77−85.
147. Шинкаренко, В. І. Проблемні питання внутрівідомчого контролю у період

реформування / В. І. Шинкаренко, О. Ю. Гресова, Є. Г. Гресова // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. - Д., 2012. - Вип. 42. - С. 333-340.

148. Домбровський, В. С. Актуальні проблеми розробки автоматизованих систем контролю за виконанням місцевих бюджетів [Текст] // В. С. Домбровський, А. В. Півень // Інвестиції: практика та досвід. - 2012. - № 6. - С. 26-31.
149. Барановський, О.І. Базові визначення удосконалення регіонального інституту державного фінансового контролю [Текст] / О.І. Барановський, І.В. Басанцов // Механізм регулювання економіки. - 2008. - №2. - С. 186-191.
150. Басанцов, І.В. Регіональні аспекти активізації державного фінансового контролю [Текст] / І.В. Басанцов // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. - 2005. - №10(82). - С. 135-142.
151. Винниченко Н.В. Сучасний стан розвитку державного внутрішнього фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Н.В. Винниченко, Н.В. Шевченко // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: фаховий збірник наукових праць (економічні науки). - 2010. - № 28. – Режим доступу: http://jrnl.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/view/217.
152. Гаращук, В. М. Ознаки, функції та система фінансового контролю в Україні [Текст] / В. М. Гаращук // Державне будівництво та місцеве самоврядування. Вип. 4. - Х. : Право, 2002. - С. 87-93.
153. Плескач В.Л. Фінансовий контроль у контексті трансформаційних процесів економіки [Текст] / В.Л. Плескач, К.С. Жадько // Фінанси України. – 2009. - №6. – С.85-92.
154. Місяць О.О. Аудит фінансово-господарської діяльності бюджетних установ: реалії та перспектива / О.О. Місяць // Збірник наукових праць Військового інституту Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2009. – Вип.19. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Znpviknu/2009_19/vip19-53.pdf
155. Буряк П. Ю. Концептуальні та методичні основи аудиту ефективності [Електронний ресурс] / П.Ю. Буряк // Вісник Львівської державної фінансової

академії. – 2009. - №16. - http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2009_16/index.htm

156. Стратегія модернізації системи управління державними фінансами: Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 жовтня 2007 р. N 888-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=888-2007-%F0
157. Клітенко І.Ю. Державне казначейство України – повноважний учасник бюджетного контролю / І.Ю. Клітенко // Вісник Харківського національного університету. – 2008. – Вип. 802. – С.112-114.
158. Суглобов А.Е. Использование аудита в борьбе с коррупцией в социальной сфере // Экономический анализ: теория и практика. 2009. №15. URL: http://www.fin-izdat.ru/journal/analiz/detail.php?ID=15073 (дата обращения: 25.01.2013).
159. Штефан М.А. Аудит мошенничества: понятие и сущность // Международный бухгалтерский учет. 2012. №40(238). URL: http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/detail.php?ID=53405 (дата обращения: 25.01.2013).
160. Степашин С.В. Государственный аудит: проблемы и перспективы // Дайджест-Финансы. 2006. №11(143). URL: http://www.fin-izdat.ru/journal/digest/detail.php?ID=3703 (дата обращения: 25.01.2013).
161. Васильева М.В. Финансовый контроль и аудит в государственном секторе // Финансы и кредит. 2009. №18(354). URL: http://www.fin-izdat.ru/journal/fc/detail.php?ID=14837 (дата обращения: 25.01.2013).
162. Семиколенных А. Н. Управление высшими органами финансового контроля: Тезисы выступления заместителя Председателя Счетной палаты Российской Федерации на семинаре Европейской организации высших органов финансового контроля (ЕВРОСАИ). Берлин, 9-11 апреля 2008 г. URL: http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/5-01-buleten_doc_files-fl-440.pdf (дата обращения: 25.01.2013).
163. Ангелина И.А. Стратегический аудит в системе государственного финансового контроля / И.А. Ангелина [Электронный ресурс] // Теория и практика

общественного развития. - 2013. - №3. – Режим доступа: http://teoria-practica.ru/rus/files/arhiv_zhurnala/2013/3/ekonomika/angelina.pdf

164. Столяров Н.С. Финансовый контроль в системе стратегического управления социально-экономическим развитием России :теория и практика: автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.10; Российский гос. социальный ун-т. М., 2006. 19 с.
165. Васильева М.В. Стратегический аудит в социально-экономическом развитии регионов: от внедрения до концепции / М.В. Васильева // Российское предпринимательство. 2008. № 7. Вып. 2 (115). С. 24-28.
166. Замбаев Х. Н. Тенденции развития внешнего государственного финансового контроля в условиях модернизации государственных финансов // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. заоч. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). Т. I. М.: РИОР, 2011. С. 130-133.
167. Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2011 году. URL: http://www.ach.gov.ru/userfiles/tree/%204-5-tree_files-fl-560.pdf (дата обращения: 25.01.2013).
168. Отчет Счетной палаты Украины за 2011 год. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16740480/Zvit_2011.pdf (дата обращения: 25.01.2013).
169. Николашен Д. В. Формирование стратегического аудита в системе государственного финансового контроля на уровне субъекта РФ: автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.10; Санкт-Петербургский гос. ун-т экономики и финансов. С.-Пб, 2011. 20 с.
170. Рогова, Н. В. Регуляторна функція державного бюджету та її реалізація в сучасних умовах [Текст] / Н. В. Рогова // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб.наук. праць / ДВНЗ "УАБС НБУ". - Суми, 2005. - Вип. 14.- С. 292-296.
171. Чернадчук, В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні: поняття, класифікація та особливості структури [Текст] : монографія / В. Д. Чернадчук. – Суми : Університетська книга, 2011. – 172 с.

172. Чернадчук, В. Д. Виконання бюджету як сфера розвитку бюджетних правовідносин [Текст] / В. Д. Чернадчук // Правовий вісник Української академії банківської справи. - 2009. - N 1. - С. 40-46.

173. Пожар, Т. О. Фінансово-бюджетний механізм державного фінансового контролю в Україні [Текст] / Т. О. Пожар // Вісник Хмельницького національного університету. − 2011. − № 5. - Т. 4 (180). − С. 91−95.

174. Фролов, С. М. Науково-методичні засади розвитку інституціональної складової бюджетного менеджменту [Текст] / С. М. Фролов, Є. О. Балацький, М. А. Деркач // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник наукових праць. - Суми, 2011. - Вип. 32. - С.325-332.

175. Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2012 рік [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog /document/16741935/Visnovok_2012.pdf

176. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://ukrstat.org

177. Статистичний збірник Міністерства фінансів України «Бюджет України – 2013» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/55c8a7f1923c3.zip

178. Статистичний збірник Міністерства фінансів України «Бюджет України – 2014» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/file/link/428038/file/Budget%20of%20Ukraine%202014 %20(mfugovua).pdf

179. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

180. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17

181. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2121-14

182. Висновки за результатами аналізу та експертизи проекту Закону України «Про Державний бюджет України на 2014 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16743258/Bul_Expert_DBU_2014.pdf
183. Ангеліна І.А. Державний бюджет України: аналітична експертиза і аудит відповідності / І.А. Ангеліна // Економіка. Фінанси. Право. – 2014. – № 8/1. – С. 63-66. - Режим доступу: http://efp.in.ua/arhiv-nomeriv-efp/archive-nomeriv-2014/efp%208-1%202014.pdf
184. Про затвердження Середньострокової стратегії управління державним боргом на 2013-2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 29.04.2013 р. № 320 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/320-2013-%D0%BF
185. Булєєв І. П.Роль фінансового контролю у запобіганні втрат бюджетних коштів / І.П. Булєєв, Т.Ю. Коритько, О.М. Крук // Бізнес - інформ. - 2012. - №8. - С. 163 – 166.
186. Есманов О. М. Реформування системи державного фінансового контролю в Україні / О.М. Есманов // Бізнес - інформ. – 2012. - №12. - С. 32 – 34.
187. Кизим М. О. Теорія та практика оцінки пріоритетності та результативності державних цільових програм в Україні / М.О. Кизим, Г.М. Феденко // Бізнес - інформ. – 2012. - №12. - С. 6 – 13.
188. Слободяник Ю. Б. Види і форми державного аудиту/ Ю.Б. Слободяник // Бізнес - інформ. -2013. - №4. - С. 351 – 356.
189. Книш І. В. Удосконалювання процесу державного фінансового аудиту на основі дискримінантного аналізу / І.В. Книш // Бізнес - інформ. – 2011. - №9. - С. 161 – 163.
190. Найденко О. Є. Податковий аудит як форма податкового контролю / О.Є. Найденко // Бізнес - інформ. – 2011. - №4-2011. - С. 114 – 116.
191. Архірейська Н. В. Контроль за нарахуванням і сплатою акцизного податку з боку митних і податкових органів / Н.В. Архірейська // Бізнес - інформ. - 2011. -

№10. - С. 109 – 111.

192. Д`яконова, І. І. Бюджетний дефіцит і його регулювання у перехідній економіці України [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.04.01 - фінанси, грошовий обіг і кредит / Д`яконова Ірина Іванівна ; ДВНЗ "Українська академія банківської справи Національного банку України". - Суми, 2000. - 18 с.

193. Єпіфанов, А. О. Бюджет України [Текст] : монографія : у 2-х кн. Кн. 2 : Виконання бюджету / А. О. Єпіфанов, І. І. Д'яконова, І. В. Сало. – Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. - 187 с.

194. Д`яконова, І. І. Необхідність узгодження доходів і видатків державного бюджету [Текст] / І. І. Д`яконова // Вісник Української академії банківської справи. - 1997. - N 3. - С. 22-26.

195. Дудченко, В. Ю. Передумови базової моделі динаміки державного боргу [Текст] / В. Ю. Дудченко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України". - Суми, 2007. - Вип. 22. - С. 345-353.

196. Дудченко В. Ю. Бюджетна політика Європейського Союзу // Проблеми інноваційного розвитку економіки України : збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук / Наукова організація «Перспектива». У 2-х частинах. – Дніпропетровськ: Видавничий дім «Гельветика», 2014. ч.1. – С. 196-203.

197. Дехтяр, Н. А. Порівняльна характеристика принципів реалізації бюджетної політики країн ЄС та України в частині формування державних видатків [Текст] / Н. А. Дехтяр, І. М. Боярко, О. В. Дейнека // Бізнес інформ. - 2013. - № 8 (427) . – С.45-51.

198. Ангеліна І. Видатки Державного бюджету України на економічну діяльність: напрями і пріоритети [Електронний ресурс] / І. Ангеліна, Л. Макоткіна // Схід. - 2014. - № 5. - С. 5-9. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Skhid_2014_5_2.pdf

199. Про Державний бюджет України на 2014 рік: Закон України від 16.01.2014 р. № 719-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/719-18

200. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ міністерства фінансів України від 12.03.2012 р. № 333 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12/paran18#n18

201 Про бюджетну класифікацію: Наказ міністерства фінансів України від 14 січня 2011 року № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=356065&cat_id=355990

202. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України за 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=407731&cat_id=77440

203. Про ратифікацію Європейської хартії місцевого самоврядування: Закон України від 15.07.1997 № 452/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/452/97-%D0%B2%D1%80

204. Корнєєв, М. В. Фінансова автономія органів місцевого самоврядування [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08. 00. 08 – гроші, фінанси та кредит / М. В. Корнєєв ; Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України". - Суми : [Б. В.], 2009. - 275 с.

205. Боярко, І. М. Стійкість місцевого бюджету як елемент фінансового механізму управління соціально-економічним розвитком міста / І. М. Боярко, О. В. Люта, О. В. Пігуль // Економічний простір : збірник наукових праць. – № 61. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2012. – С. 97-108.

206. Люта, О. В. Удосконалення методів оцінки фінансової стійкості місцевого бюджета [Текст] / О. В. Люта, І. М. Боярко, Н. Г. Пігуль // Актуальні проблеми економіки. - 2012. - № 9 (135). - С. 194-201.

207. Балацький, Є. Методологічні засади управління бюджетом міста: оптимізація формування і використання [Текст] : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня доктора економю наук. : спец. 08.00.08 - гроші, фінанси і кредит / Є. Балацький ; ДВНЗ "УАБС НБУ". - Суми : [Б. В.], 2012. - 42 с.

208. Балацький, Є. Оцінка впливу змін бюджетного законодавства на планове виконання бюджету міста [Текст] / Є. Балацький // Вісник Сумського національного аграрного університету. - 2011. - випуск 5/2. - С. 165-170.

209. Боронос, В. Г. Формування бюджетної складової фінансового потенціалу регіону [Текст] / В. Г. Боронос // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України". - Суми, 2010. - Т. 30. - С. 42 - 52.

210. Боярко, І. М. Місцеві бюджети у забезпеченні соціально-економічного розвитку міста [Текст] : монографія / І. М. Боярко, О. В. Люта, Н. Г. Пігуль. – Суми : ПВКП «Корпункт», 2012. – 92 с.

211. Васильєва, Т. А. Організаційний та фінансово-економічний механізм Проекту ЄС і ПРООН «Місцевий розвиток, орієнтований на громаду» [Текст] / Т. А. Васильєва // Місцевий розвиток за участі громади : монографія у 2-х томах. Т.1. Теоретичні основи сталого місцевого розвитку, орієнтованого на громаду / [за заг. ред. Ю. М. Петрушенка]. – Суми : Університетська книга, 2013. - С. 292 - 295.

212. Винниченко, Н. В. Місцеві бюджети розвитку в системі інвестиційного забезпечення соціальної сфери [Текст] : дис. на здобуття вченого ступеня к. е. н. : спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / Н. В. Винниченко ; Державний вищий навчальний заклад “Українська академія банківської справи Національного банку України”. - м. Суми. - 2008. – 237 с.

213. Гончаренко, Т. П. Міжнародне співробітництво муніципалітетів, як умова ефективного розвитку маркетингових стратегій та бренду міст [Текст] / Т. П. Гончаренко, Н. О. Сидоренко // Ефективність державного управління : зб. наук. праць. – Львів, 2012. – №30. – С. 438-446.

214. Козьменко, С. М. Дослідження бюджетного потенціалу міста і визначення перспективних напрямків його використання [Текст] / С. М. Козьменко, Є. О. Балацький // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. - 2011. - № 3 (12). - С. 117-120.

215. Рябушка, Л. Б. Децентралізація місцевого самоврядування: проблеми України та зарубіжний досвід [Текст] / Л. Б. Рябушка // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник наукових праць / ДВНЗ «УАБС НБУ». – Суми, 2012. – Вип.36. - С.126-139

216. Стогова, О. В. Визначення оптимальних розмірів та функцій муніципальних одиниць: європейський досвід [Текст] / О. В. Стогова // Правовий вісник Української академії банківської справи. - 2010. - №1(3). – С. 26-31.

217. Стогова, О. В. Реформування місцевих органів влади та місцевого самоврядування в Україні: проблеми та перспективи [Текст] / О. В. Стогова // Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна. Серія Питання політології. – 2009. – № 861. – С. 127-133.

218. Шиленко, В. М. Міжбюджетні відносини при формуванні доходів місцевого бюджету: стан та напрямки реформування [Текст] / В. М. Шиленко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць / Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України". – Суми, 2003. – Т. 8. – С. 314-319.

219. Слободяник Ю.Б. Внутрішній і зовнішній державний аудит: організаційно-правові аспекти [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Економічний простір. – 2011. - №49. – С.159-165.

220. Косова Т.Д. Концепція реформування державного фінансового контролю у сучасних умовах / Т.Д. Косова // Торгівля і ринок України. – 2010. - Вип. 30. – С. 358-367.

221. Сушко М. Сучасний стан бухгалтерського обліку у державному секторі та перспективи йо¬го реформування / Н. Сушко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 11. - С. 25-31.

222. Мащенко К.С. Проблеми стандартизації фінансової звітності суб'єктів

господарювання державного сектора [Текст] / К. С. Мащенко // Фінанси, банки, інвестиції. - 2011. - №2 (11). - С.37-40.

223. Косова Т. Д. Місцеві фінанси та контроль: напрями реформування [Електронний ресурс] / Т. Д. Косова, І. А. Ангеліна // Актуальні проблеми економіки. - 2014. - № 11. - С. 299-306.
224. Про затвердження орієнтовних критеріїв оцінювання діяльності дошкільних, загальноосвітніх, професійно-технічних навчальних закладів: Наказ Міністерства освіти і науки України № 772 від 17 червня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://osvita.ua/legislation/other/36251/
225. Про затвердження орієнтовних критеріїв оцінювання діяльності вищих навчальних закладів: Наказ Міністерства освіти і науки України № 809 від 20 червня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://osvita.ua/legislation/Vishya_osvita/36621/
226. Ангеліна І.А. Методичний підхід до державного аудиту ефективності освітніх установ / І.А. Ангеліна, К.С. Мащенко // Прометей. – 2014. - №1 (43). – С. 159-163.
227. ISSAI 5600 Peer Review Guideline. Retrieved from: http://www.issai.org/media/13216/issai_5600_e_.pdf
228. Ангеліна І.А. Проблеми впровадження міжнародних стандартів державного фінансового контролю / І.А. Ангеліна // Вісник ДонНУЕТ. – Серія «Економічні науки» - 2012. - №4 (56). – С. 249-254.
229. Спільний досвід на користь всім: Стратегічний план 2011-2016 рр. Міжнародна організація Вищих контрольних органів (INTOSAI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16739516>
230. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами: розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 серпня 2013 р. № 774-р [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http:// zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80
231. Дейнека О. В. Ефективність функціонування фінансів державного сектора

економіки України [Текст] : автореф. дис. ... к. е. н.: спец. 08.00.08 - гроші, фінанси і кредит / О. В. Дейнека; Державний вищий навчальний заклад „Українська академія банківської справи Національного банку України". - Суми, 2010. - 21 с.

232. Дехтяр Н. А. Основи функціонування фінансів державного сектора як складової фінансової системи [Текст] / Н. А. Дехтяр, О. В. Дейнека // Вісник Української академії банківської справи. - 2009. - № 1(26). - С. 58 - 64.
233. Слободяник Ю. Б. Контроль якості державного аудиту [Електронний ресурс] / Ю. Б. Слободяник // Междисциплинар¬ные исследования в науке и образовании. - 2012. - № 1. - Режим доступу : URL: www.es.rae.ru/ mino/158-1171 5.
234. Слободяник Ю. Б. Внутрішній і зовнішній державний аудит: організаційно-правові аспекти [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Економічний простір. - 2011. - № 49. - С. 159 - 165.
235. Аспекти соціально-економічного розвитку транзитивної економіки [Текст] : монографія / [Ю. Б. Слободяник та інш.] ; ред. д.е.н., проф. О. О. Непочатенко. - Умань : Вид. „Сочінський", 2011. - Ч. 1. - 288 с.
236. Слободяник Ю. Б. Професійні стандарти державного аудиту / Ю. Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. - 2012. - № 3 (15). - С. 249 - 252.
237. Ангеліна І. А. Про¬блеми впровадження міжнародних стандартів держав¬ного фінансового контролю / І. А. Ангеліна // Вісник ДонНУЕТ. - Серія „Економічні науки". - 2012. - № 4. - С. 249 - 254.
238. INTOSAT Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV). Retrived from: http:// www.intosai.org/issai-executive-summaries/intosai- guidance-for-good-governance-intosai-gov.html
239. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів у своїх закладах та у підвідомчих бюджетних установах: Наказ Міністерства фінансів України від 14 вересня 2012 року № 995 [Електронний ресурс]. - Режим доступу :

http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/ link1/MF12080.html

240. Управление ризиками орга¬низаций. Интегрированная модель. Концептуальные основы. - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004. - 14 с. - http://www. coso.org/documents/coso_ERM_ExecutiveSummary_ Russian.pdf

241. Слободяник, Ю. Б. Державний аудит бюджетних установ і організацій [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2012. – № 1 (13). – С. 228–231.

242. Кладницька Т.А. Основні напрямки реформування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у бюджетній сфері / Т.А. Кладницька // Вісник Хмельницького національного університету 2009. - № 6. - Т. 1. – С. 156- 159.

243. Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007 - 2015 роки: Постанова Кабінету Міністрів від 16 січня 2007 р. № 34 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=83759&cat_id=83023>

244. Чемерис О.М. Управлінські аспекти вдосконалення Стратегії модернізації бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс] / О.М. Чемерис // Державне управління: теорія та практика. – 2009. - №2. – Режим доступу: <http://www.academy.gov.ua/ej/ej10/doc_pdf/Chemerys.pdf>

245. Метелиця В.М. Проблемні питання модернізації обліку в державному секторі України [Електронний ресурс] / В.М. Метелиця // Облік і фінанси АПК. – 2009. - №4. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/18_Metel.pdf>

246. Фаріон А. Функції та елементи системи бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектора економіки / А. Фаріон // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2010. – Вип. 14-15. – С.278-296.

247. Дорошенко О. О. Трансформація об'єктів бухгалтерського обліку в бюджетних установах у контексті модернізації обліку в державному секторі / О.О. Дорошенко // Бізнес-інформ. – 2013. - №2. - С. 209 – 211.

248. Хорунжак Н. М. Організаційні засади розвитку системи обліку бюджетних установ у сучасних умовах / Н.М. Хорунжак // Бізнес-інформ. – 2013. - №12. - С. 269 – 275.

249. Максімова В. Ф. Сутність державного аудиту / В.Ф. Максімова, Ю.Б. Слободяник // Бізнес-інформ. – 2013. - №11. - С. 319 – 323.

250. Кремень В. М. Співвідношення між поняттям «фінансовий нагляд» і поняттями «фінансове регулювання» та «фінансовий контроль» / В.М. Кремень // Бізнес-інформ. – 2014. - №4. - С. 372 – 375.

251. Косова Т.Д. Інформаційне забезпечення фінансового контролю на основі міжнародних стандартів обліку для державного сектора [Електронний ресурс] / Т.Д. Косова, І.А. Ангеліна // Бізнес-інформ. – 2014. – №8. – С. 218 – 222. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/binf_2014_8_40.pdf

252. МСБОДС 23 Дохід від необмінних операцій (податки та трансферти) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/265672/23_final.pdf

253. МСБОДС 22 Розкриття фінансової інформації про загальний державний сектор [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/265671/22_final.pdf

254. МСБОДС 24 Представлення у фінансових звітах інформації про виконання бюджетів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/265673/24_final.pdf

255. Про організацію роботи зі складання Державною казначейською службою України звітності про виконання Зведеного бюджету України, Державного бюджету України і бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2011 №1774 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://document.ua/pro-organizaciyu-roboti-zi-skladannja-derzhavnoyu-kaznacheis-doc90344.html

256. Мексиканська декларація незалежності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1013545?cat_id=32836>

257. Стандарти з аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232351?cat_id=32836
258. Кодекс етики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/232293?cat_id=32836
259 Эффективное взаимодействие [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://studopedia.ru/2_101217_effektivnoe-vzaimodeystvie.html
260. Энциклопедический словарь по психологии и педагогике [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://psychology_pedagogy.academic.ru/2381/БАЛАНС_СИЛ
261. Червоная О. Баланс интересов в управлении совместными предприятиями [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://vasilievaa.narod.ru/16_4_98.htm
262. Компенсація роботодавцю частини фактичних витрат, пов'язаних зі сплатою єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Паспорта бюджетних програм на 2015 рік. Розпорядник Міністерство соціальної політики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mlsp.kmu.gov.ua/document/173639/6.rtf
263. Экспертное оценивание/ Материал из Википедии — свободной энциклопедии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ru.wikipedia.org/wiki/Экспертное_оценивание
264. Масленникова Е. Показатели эффективности и результативности деятельности органов власти. Государственное и муниципальное управление. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://зачётка.рф/book/4141/177514/8.4.%20Показатели%20эффективности%20и%20результативности%20деятельности%20органов%20власти.html
265. Балабанова Л. В. Эффективность управления персоналом предприятия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012-Russian.pdf
265. Косова Т.Д. Зовнішній державний фінансовий контроль: напрями

реформування / Т.Д. Косова, В.В. Шевченко // Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України". - Серія "Економіка". - 2012. - Вип. 236. – Т. XIII. – С.169-170.

266. Шевченко В.В. Проблеми становлення системи державного фінансового контролю в Україні / В.В. Шевченко // Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України. - Сер.: Економіка. – Донецьк, ДонДУУ. - 2009. – Вип. 122. - Т.10. – С. 268-274.
267. Басанцов, І. В. Створення системи представницького контролю в Україні [Текст] / І. В. Басанцов // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць / ДВНЗ "УАБС НБУ". – Суми, 2011. – Вип. 32. – С. 25-31.
268. Шевченко, Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні [Текст] : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економічних наук : 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит / Н.В. Шевченко; ДВНЗ «УАБС НБУ». – Суми, 2011. – 20 с.
269. Слободяник, Ю. Б. Розвиток зовнішнього незалежного контролю державних фінансів в Україні [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Бизнес Информ. – 2009. – № 11(2). – С. 89-91.
270. Жирна, Ж. А. Становлення системи державного аудиту в Україні [Текст] / Ж. А. Жирна // Науковий вісник Ужгородського університету Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. Серія Економіка. – Ужгород, 2010. – Спец. вип. 29. Ч. 2. - С. 232-235.
271 Жирна, Ж. А. Концепція побудови цілісної системи державного аудиту [Текст] / Ж. А. Жирна // Вісник Університету Банківської справи Національного банку України.- 2010. – № 3(9). – С. 292-296.
272. Пожар, Т. О. Сутність, функції і види державного фінансового контролю [Текст] / Т. О. Пожар // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: збірник наукових праць / Державний вищий навчальний заклад “Українська академія банківської справи Національного банку України”. –

Суми, 2011. – Вип. 31.– С. 237-242.

273 Пожар, Т. О. Роль фінансово-економічних методів державного фінансового контролю у забезпеченні бюджетної дисципліни [Текст] / Т. О. Пожар // Актуальні проблеми економіки. − 2011. − № 8 (122). − С. 327−333.

274 Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [Електронний ресурс]. – 2010. – Режим доступу : http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf

275 Кожанова А. О. Система государственного финансового контроля в Российской Федерации [Текст] / А. О. Кожанова // Молодой ученый. - 2013. - №4. - С. 223-225.

276. Ангеліна І.А. Проблеми і перспективи формування єдиної системи державного фінансового контролю в Україні / І.А. Ангеліна // «Науковий вісник: Фінанси, Банки, Інвестиції». - 2014 - №2. – С. 9-13. – Режим доступу: http://fbi.crimea.edu/arhiv/2014/nv_2-2014/nv_2-2014.pdf

277. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) [Текст] / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко – К.: Знання України, 2006. – 280 с. – Бібліогр. с. 236-242. - ISBN 966-316-144-0.

278. Сухарева Л.О. Протиріччя формування понятійного апарату щодо аудиту ефективності використання бюджетних коштів / Л.О.Сухарева, Т.В.Федченко. // Фінанси України. - №8. – 2006. – С. 125-131.

279. Ангеліна І. А. Проблеми впровадження міжнародних стандартів сумлінного управління державними фінансами в українську практику [Електронний ресурс] / І. А. Ангеліна // Економічний вісник Донбасу. - 2014. - № 2. - С. 128-131. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecvd_2014_2_19.pdf

280. Статут Європейської організації вищих органів фінансового контролю [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/328574?cat_id=409

281. Рекомендації V Конгресу EUROSAI [Електронний ресурс]. - Режим доступу:

<http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/36780?cat_id=409>

282. Сіменко І. В. Теоретичне обгрунтування визначення видів та форм сучасного економічного аналізу [Електронний ресурс] / І. В. Сіменко // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. - 2013. - Вип. 1(3). - С. 221-224. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Tpaeiv_2013_1(3)__50.pdf
283. Рекомендації VI Конгресу EUROSAI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/902011?cat_id=409
284. Петренко С. М. Формування об'єктів соціально орієнтованого обліку та розкриття інформації про них у фінансовій та соціальній звітності [Електронний ресурс] / С. М. Петренко, В. О. Бесарабов // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Сер. : Економічні науки. - 2013. - № 4. - С. 183-192. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/vdnuete_2013_4_23.pdf
285. Ангеліна І. А. Зовнішній державний фінансовий контроль незалежних органів-регулювальників: світовий досвід і Україна [Електронний ресурс] / І. А. Ангеліна // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. - 2014. - № 5. - С. 81-87. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vkhnau_ekon_2014_5_15.pdf
286. Стратегический план развития EUROSAI на период 2011-2017 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/strategic-plan/Eurosai-Strategic-Plan-RUS.pdf
287. Журнал EUROSAI № 17 (pdf). - http://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/magazines/MAGA_RU/Eu17ru.pdf
288. Слободяник Ю.Б. Зовнішній аудит Національного банку України [Текст] / Ю.Б. Слободяник // Вісник Хмельницького національного університету. – 2008. – № 6. – Т.3 (124). – С. 152-154.
289. Звіт Рахункової палати України за 2012 рік [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16742074/Zvit_2012.pdf

290. Швагер, О. А. Щодо визначення поняття “державна казна” [Текст] / О. А. Швагер // Правовий вісник УАБС. – 2013. – № 2(9). – С. 62–65.

291. Турченюк, Т. В. Проблеми сучасної фінансової системи України та пропозиції щодо її ефективного економічного розвитку [Текст] / Т. В. Турченюк, А. Ю. Третяк // Економічний аналіз. - 2012. – Вип.11. - С. 255-258.

292. Дейнека, О. В. Систематизація суб’єктів державного сектора економіки України [Текст] / О. В. Дейнека // Науковий журнал «Вісник Хмельницького національного університету». – 2011. - № 1. – С. 199-206.

293. Дмитренко, Д. М. Реструктуризація фінансової системи України під впливом глобалізації [Текст] : дис. на здоб. наук. ступ. к. е. н. : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Д. М. Дмитренко. – Суми : УАБС НБУ, 2010. – 235 с.

294. Дудченко В. Ю. Особливості реформування та сучасні проблеми функціонування державних фінансів Республіки Болгарія // Актуальні питання економічних наук : збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції (16-17 травня 2014 року) / Східноукраїнський інститут економіки та управління. У 4-х частинах. - Донецьк : ГО «СІЕУ», 2014. – Ч. 2. – С.103-105.

295. Дудченко В. Ю. Сучасний стан та структура державних фінансів Республіки Польща // Вісник Одеського національного університету ім. І. І. Мечникова. - Одеса : «Гельветика», 2014. – Т. 19. - Вип. 1/2. Економіка. - С. 98-102.

296. Боярко, І. Аналіз бюджетної політики країн ЄС та України у сфері формування та використання державних видатків [Текст] / І. Боярко, Н. Дехтяр, О. Дейнека // Вісник НБУ. – 2013. – № 9. – С. 17-21.

297. Козенко, А. О. Зарубіжний досвід вертикального фінансового вирівнювання та його застосування в Україні [Текст] / А. О. Козенко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник наукових праць : заснований у 1999 р. / Державний вищий навчальний заклад "Українська академія банківської справи Національного банку України". - Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2013. - Вип. 37. - С. 266-272.

298. Макаренко, М. І. Деякі аспекти забезпечення прозорості бюджетного процесу в Україні [Текст] / М. І. Макаренко // Фінансові важелі економічного зростання

України на сучасному етапі / Буковинський державний фінансово-економічний інститут. - Чернівці, 2000. - Вип. 1. Ч. 1. - С. 112-116

299. Руководство по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере. (МВФ, 2007 год) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.imf.org/external/np/fad/trans/rus/manualr.pdf
300. Косова Т. Д. Кодекс фіскальної прозорості: ініціативи МВФ [Електронний ресурс] / Т. Д. Косова, І. А. Ангеліна // Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво. - 2014. - № 3. - С. 107-113. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/drep_2014_3_22.pdf
301. Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSCs). Ukraine [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.imf.org/external/NP/rosc/rosc.aspx?sortBy=CountryName&sortVal=U
302. Draft Fiscal Transparency Code [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.imf.org/external/np/exr/consult/2013/fisctransp/pdf/070113.pdf
303 IMF Strengthens Fiscal Transparency Code. IMF Survey online. July 1, 2013 [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2013/POL061713A.htm
304. Никитская Е. Ф. Финансовые и организационно-экономические условия применения программно-целевого метода в контексте социально-экономического развития регионов [Электронный ресурс] / Е. Ф. Никитская, М. А. Валишвили // Управление экономическими системами. – 2015. - №9. – Режим доступа: http://uecs.ru/index.php?option=com_flexicontent&view=items&id=3716:2015-09-28-06-46-34
305. Відкритість та прозорість суспільних фінансів в Україні: Спроба оцінки та рекомендації [Електронний ресурс] / І. Акімова, О. Бетлій, Т. Вахненко, Н. Лещенко, І. Полтавець. – Київ, 2003 р. - Режим доступу: http://www.ier.com.ua/files/Projects/Projects_2003/2003_01/Project%20output/2003_01_ukr_3.pdf
306. Бучина О. В. Публичный аудит как инструмент разрешения противоречий управления системой государственных услуг [Электронный ресурс] / О. В.

Бучина // Управление экономическими системами. – 2015. - №2. – Режим доступа: http://uecs.ru/index.php?option=com_flexicontent&view=items&id=3344:2015-02-06-08-02-55

307. Полушкина Т. М. Обеспечение финансовой самостоятельности региональных бюджетов [Электронный ресурс] / Т. М. Полушкина, Н. Е. Козырева // Управление экономическими системами. – 2015. - №8. – Режим доступа: http://uecs.ru/index.php?option=com_flexicontent&view=items&id=3678:2015-08-28-06-58-36
308. Бородин А. Г. Проблематика внедрения комплаенс-контроля в бюджетных организациях [Электронный ресурс] / А. Г. Боролин // Управление экономическими системами. – 2015. - №9. – Режим доступа: http://uecs.ru/index.php?option=com_flexicontent&view=items&id=3719:2015-09-29-05-54-57
309. Востриков, Д. Теоретические и практические аспекты государственного финансового контроля на микро- и макроуровне [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 / Д. Востриков . - Кишинев, 2010. - 28 с.
310. Оксикбаев, О. Н. Государственное управление системой финансового контроля в условиях устойчивого экономического развития [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.05 / О. Н. Оксикбаев. - Алматы, 2010. - 46 с.
311. ПРООН. Программа подотчетности и прозрачности. Отчет о проведении Международного симпозиума на тему " Роль высших органов финансового контроля в бюджетном процессе и государственном управлении" [Текст]: 24-26 июня 1999 г., Киев, Украина / ПРООН, Программа подотчетности и прозрачности. - Киев : Региональное бюро для Европы и СНГ, 1999. - 45 с.
312. Хачатрян К. К. Система государственного финансового контроля и пути совершенствования её деятельности в РА [Текст] : автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.03 / К. К. Хачатрян. - Ереван, 2009. - 23 с.
313. Цыренова И. Ц. Анализ проблем развития системы государственного финансового контроля в Российской Федерации // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал . – 2011. -№2. - С. 342-344.

314. Крохина Ю. А. Международные акты и зарубежная практика как факторы оптимизации государственного финансового контроля России [Электронный ресурс] / Ю. А. Крохина // Фінансове право . - 2012. - № 2. - С. 38-41. - Режим доступа: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Fp_2012_2_12.pdf

315. О государственном финансовом контроле: Модельный Закон [Электронный ресурс] Принят на двадцать четвертом пленарном заседании Межпарламентской Ассамблеи государств - участников СНГ (постановление № 24 - 11 от 4 декабря 2004 года). – Режим доступа: http://www.parliament.am/library/modelayin%20orenqner/55.pdf

316. Государственный финансовый контроль [Текст] : учебник для студ. вузов, обучающихся по спец. 060400 "Финансы и кредит", 061000 "Государственное и муниципальное управление", 521400 "Юриспруденция" / С. В. Степашин [и др.]. - СПб. [и др.] : Питер, 2004. - 556 с. - (Серия "Учебник для вузов"). - ISBN 5-94723-871-3.

317. Открытая Россия [Электронный ресурс]: Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/om/Docs/PEMPAL/OpenRussia/##ixzz3peoQUuum

318. Открытые финансы России [Электронный ресурс]: Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации. - Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/om/Docs/PEMPAL/OpenRussia/##ixzz3peqeLsZh

319. Лукьяненко З. Б., Югова Н. В. Программно-целевой метод в государственном управлении бюджетной сферой // ARS ADMINISTRANDI. – Выпуск № 2 / 2014. – С.72-78. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://cyberleninka.ru/article/n/programmno-tselevoy-metod-v-gosudarstvennom-upravlenii-byudzhetnoy-sferoy

320. Алгоритм. Материал из Википедии — свободной энциклопедии [Электронный ресурс]. - Режим доступа: https://ru.wikipedia.org/wiki/Алгоритм

321. Игошин В. И. Математическая логика и теория алгоритмов. — 2-е изд., стер.. — М.: ИЦ «Академия», 2008. — 448 с. — ISBN 5-7695-1363-2

322. Алгоритмы: построение и аналіз / Томас Х. Кормен, Чарльз И. Лейзерсон,

Рональд Л. Ривест, Клиффорд Штайн. - 3-е издание = Introduction to Algorithms, Third Edition. — М.: «Вильямс», 2013. — 1328 с. — ISBN 978-5-8459-1794-2

323. Гэри М., Джонсон Д., Вычислительные машины и труднорешаемые задачи, М.: Мир, 1982, С.155.
324. Сухарева Л.О. Державний аудит ефективності: системність, організація, методика : монографія / Л. О. Сухарева, Т. В. Федченко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 289 с.
325. Виханский О.С. Менеджмент: Учебник / О.С. Виханский, А. И. Наумов. — 3-е изд. — М.: Гардарики, 2003. — 528 с. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://studentbooks.com.ua/content/view/1127/42/1/0/
326. Азарян Е.М., Возиянов Д.Э. Экономическая информация в системе обеспечения безопасности бизнеса / Е.М. Азарян, Д.Э. Возиянов // Новая экономика. –№ 1(65).2015/ – С.83-87/
327. Азарян Е.М. Управление взаимодействием государства и бизнеса в системе экологической безопасности /Е.М. Азарян, И. Л.Иншин. - Донецк: [ДОННУЭТ], 2012. - 536 с.
328 Червова Л.Г. Структурные изменения и качество восстановительного роста в промышленности Украины в докризисный период / Л.Г.Червова, М.И. Назарчук [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://iep.donetsk.ua/publish/sbor/all_text/l2010/d1.pdf
329. Анесянц С.А. Финансовый кризис: причины, последствия, перспективы и некоторые промежуточные итоги // Ученые записки (спецвыпуск), Ростов-на-Дону: ИУБиП, 2010.
330. Вовченко Н.Г. Бюджетная политика как фактор обеспечения устойчивого развития России в условиях финансовой глобализации // Финансовые исследования. 2005. №1(10).
331 Золотарев В.С., Кочмола К.В., Вовченко Н.Г. Глобализация и административная реформа в России: перспективы создания интегрированной системы надзора и регулирования финансовых институтов//Финансы и кредит. 2005. №16.

Приложения

Приложение А
Информация официального сайта Госкомстата Украины

1. Макроекономічні показники
1.1. Валовий внутрішній продукт, доходи населення (млн. грн.)

Період	Валовий внутрішній продукт 1		Доходи населення			Заощадження населення	
	у фактичних цінах	у постійних цінах 2010 року, % до відповідного періоду попереднього року	номінальні		реальний наявний, % до відповідного періоду попередн-нього року	усього	% до відповідного періоду попереднього року
			усього	% до відповідного періоду попереднього року			
1	2	3	4	5	6	7	8
2011	1299991	105,5	1266753	115,0	108,0	123123	76,1
I квартал	258591	105,5	265528	116,2	107,8	18651	72,1
II квартал	310277	104,4	299957	112,6	101,9	23644	55,8
III квартал	368488	106,7	328461	113,9	107,3	34519	71,6
IVквартал	362635	105,1	357059	112,4	107,7	37111	81,6
2012	1404669	100,2	1457864	114,5	113,9	147280	151,2
I квартал	292324	102,4	296569	110,3	106,0	13343	57,1
II квартал	346005	103,0	345295	113,5	113,0	24119	82,3
III квартал	387109	98,7	371244	111,7	110,4	35184	86,1
IVквартал	379231	97,6	394089	109,0	109,4	31914	107,8
2013	1465198	100,0	1548733	106,2	106,1	116266	78,9
I квартал	303753	98,7	329252	107,9	108,9	28395	106,1
II квартал	354814	98,8	372030	105,6	105,7	24033	64,5
III квартал	398000	98,9	394857	103,4	102,5	34812	67,3
IVквартал	408631	103,4	433267	104,9	104,7	45330	81,6

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8
2014	1566728	93,2	1531070	103,6	91,6	83320	73,5
I квартал1	313568	98,8	336105	102,3	99,6	20336	58,0
II квартал1	375903	95,5	380021	103,6	93,2	23570	86,6
III квартал1	434166	94,6	398294	108,0	94,4	39282	235,9
IV квартал1	443091	85,2	416650	100,6	80,8	132	x
2015 3							
I квартал	367577	82,8	357068	106,2	76,5	2104	10,3
II квартал	449575	85,4	406858	107,1	66,0	2379	10,1

1. Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м. Севастополя.
2. Дані за 2014 рік також без частини зони проведення антитерористичної операції.

Продолжение приложения А

1.2. Індекси промислової продукції, споживчих цін, цін виробників промислової продукції, реальної заробітної плати, рівень безробіття

Період	Індекс промислової продукції (кумулятивно), % до відповідного періоду попереднього року	Індекс цін виробників промислової продукції, %		Індекс споживчих цін, %		Індекс реальної заробітної плати (кумулятивно), % до відповідного періоду попереднього року	Рівень зареєстрованого безробіття (на кінець періоду), % до населення працездатного віку
		до попереднього місяця	до грудня попереднього року 1	до попереднього місяця	до грудня попереднього року 1		
1	2	3	4	5	6	7	8
2010	111,2	…	118,7	…	109,1	110,2	2,0
січень	112,8	101,9	101,9	101,8	101,8	106,0	1,9
лютий	109,4	101,9	103,8	101,9	103,7	105,1	1,9
березень	111,2	103,0	106,9	100,9	104,7	105,7	1,8
квітень	112,8	103,0	110,1	99,7	104,4	106,0	1,6
травень	112,9	104,4	114,9	99,4	103,7	107,2	1,5
червень	112,3	99,5	114,3	99,6	103,3	108,6	1,4
липень	111,4	99,8	114,1	99,8	103,1	109,3	1,4
серпень	111,2	100,9	115,1	101,2	104,3	109,6	1,4
вересень	111,1	100,1	115,2	102,9	107,4	109,8	1,5
жовтень	111,1	102,4	118,0	100,5	107,9	109,9	1,4
листопад	111,0	99,7	117,6	100,3	108,2	110,2	1,6
грудень	111,2	100,9	118,7	100,8	109,1	110,2	2,0
2011	108,0	…	114,2	…	104,6	108,7	1,8
січень	109,6	101,3	101,3	101,0	101,0	110,6	2,1

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8
лютий	110,0	104,8	106,2	100,9	101,9	111,0	2,2
березень	109,6	102,1	108,4	101,4	103,3	111,1	2,2
квітень	108,6	103,4	112,1	101,3	104,7	110,8	2,1
травень	108,7	102,6	115,0	100,8	105,5	109,6	2,0
червень	108,5	100,5	115,6	100,4	105,9	108,1	1,8
липень	108,6	100,1	115,7	98,7	104,6	107,6	1,7
серпень	108,9	100,5	116,3	99,6	104,1	107,7	1,6
вересень	108,8	101,2	117,7	100,1	104,2	108,0	1,5
жовтень	108,7	98,2	115,6	100,0	104,2	108,3	1,4
листопад	108,5	100,6	116,3	100,1	104,4	108,5	1,5
грудень	108,0	98,2	114,2	100,2	104,6	108,7	1,8
2012	99,5	…	100,3	…	99,8	114,4	1,8
січень	102,4	99,2	99,2	100,2	100,2	114,4	1,9
лютий	102,7	100,8	100,0	100,2	100,4	115,3	2,0
березень	101,8	101,1	101,1	100,3	100,7	114,7	1,9
квітень	101,7	103,7	104,8	100,0	100,7	114,9	1,7
травень	102,0	100,2	105,0	99,7	100,4	115,5	1,7
червень	101,7	100,7	105,7	99,7	100,1	115,6	1,6
липень	101,6	97,1	102,6	99,8	99,9	115,5	1,6
серпень	101,2	100,5	103,1	99,7	99,6	115,3	1,5
вересень	100,6	100,2	103,3	100,1	99,7	114,9	1,5
жовтень	100,2	98,5	101,8	100,0	99,7	114,8	1,4
листопад	100,0	100,0	101,8	99,9	99,6	114,7	1,6
грудень	99,5	98,5	100,3	100,2	99,8	114,4	1,8
2013	95,7	…	101,7	…	100,5	108,2	1,8
січень	96,8	100,3	100,3	100,2	100,2	110,2	2,0
лютий	95,6	98,4	98,7	99,9	100,1	109,6	2,1
березень	95,5	102,2	100,9	100,0	100,1	109,9	2,0

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8
квітень	96,2	102,5	103,4	100,0	100,1	110,2	1,9
травень	95,2	103,1	106,6	100,1	100,2	109,8	1,8
червень	95,1	97,3	103,7	100,0	100,2	109,6	1,7
липень	95,2	97,1	100,7	99,9	100,1	109,5	1,6
серпень	95,3	101,2	101,9	99,3	99,4	109,3	1,6
вересень	95,2	100,2	102,1	100,0	99,4	109,1	1,5
жовтень	95,3	100,2	102,3	100,4	99,8	108,7	1,4
листопад	95,4	98,7	101,0	100,2	100,0	108,4	1,5
грудень	95,7	100,7	101,7	100,5	100,5	108,2	1,8
2014 2							
січень	95,8	100,5	100,5	100,2	100,2	104,6	1,9
лютий	96,4	99,7	100,2	100,6	100,8	104,1	1,9
березень	95,6	102,7	102,9	102,2	103,0	103,5	1,8
квітень	95,4	106,1	109,2	103,3	106,4	102,2	1,8
травень	96,0	104,3	113,9	103,8	110,5	100,7	1,7
червень	96,0	103,6	118,0	101,0	111,6	99,6	1,7
липень	94,9	102,7	121,2	100,4	112,0	98,3	1,6
серпень	93,0	102,6	124,4	100,8	112,9	96,9	1,6
вересень	92,0	102,4	127,4	102,9	116,2	96,0	1,6
жовтень	91,2	99,3	126,5	102,4	119,0	95,0	1,5
листопад	90,5	104,2	131,8	101,9	121,2	94,3	1,7
грудень	89,9	100,0	131,8	103,0	124,9	93,5	1,9
2015							
січень	78,7	102,3	102,3	103,1	103,1	82,7	2,0
лютий	78,3	104,8	107,2	105,3	108,6	82,3	2,0
березень	78,6	110,5	118,5	110,8	120,3	79,9	1,9
квітень	78,5	104,0	123,2	114,0	137,1	77,5	1,8
травень	78,8	99,6	122,7	102,2	140,1	76,5	1,8

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8
червень	79,5	100,6	123,4	100,4	140,7	76,1	1,7
липень	80,5	102,0	125,9	99,0	139,3	76,3	1,6
серпень	82,0	99,7	125,5	99,2	138,2	76,8	1,6
вересень	83,4	102,0	128,0	102,3	141,4	…	1,5

1 Річні дані − грудень до грудня попереднього року.
2 Починаючи з січня 2014 року дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і м.Севастополя.
Примітка. Офіційний веб-сайт Держстату України: www.ukrstat.gov.ua

Продолжение приложения А

1.3. Державні фінанси (млн. грн.)

Період	Державний бюджет				Зведений бюджет			
	доходи	видатки	кредитування за вирахуванням погашення	дефіцит (–), профіцит (+)	доходи	видатки	кредитування за вирахуванням погашення	дефіцит (–), профіцит (+)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2010	240615	303589	1292	–64266	314506	377843	1348	–64685
1 квартал	51712	57409	–228	–5470	67143	71741	-231	–4367
1 півріччя	112055	139506	–918	–26534	145251	171151	–920	–24979
9 місяців	162678	215139	319	–52780	215316	262428	342	–47454
рік	240615	303589	1292	–64266	314506	377843	1348	–64685
2011	314617	333460	4715	–23558	398554	416854	4758	–23058
1 квартал	66426	66691	638	–903	84436	84505	643	–712
1 півріччя	139348	148364	1941	–10957	177847	187595	1963	–11711
9 місяців	226688	232050	2835	–8198	286817	287044	2870	–3097
рік	314617	333460	4715	–23558	398554	416854	4758	–23058
2012	346054	395682	3818	–53445	445525	492455	3856	–50786
1 квартал	77239	75951	309	979	98602	99000	315	–712
1 півріччя	162949	168054	1602	–6707	208802	216924	1621	–9743

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9
9 місяців	246330	267263	3445	–24378	317974	335759	3477	–21262
рік	346054	395682	3818	–53445	445525	492455	3856	–50786
2013	339227	403456	477	–64707	442789	505844	535	–63590
1 квартал	83789	87857	455	–4523	106896	112103	476	–5683
1 півріччя	162657	185447	–49	–22741	211082	239136	–15	–28039
9 місяців	250745	285314	641	–35209	325905	359047	684	–33826
рік	339227	403456	477	–64707	442789	505844	535	–63590
2014								
1 квартал	88803	92818	80	–4094	112208	111642	69	497
1 півріччя	175931	197559	1057	–22686	224528	244241	1063	–20777
9 місяців	260869	298766	2208	–40105	333415	364069	2241	–32894
рік	357084	430218	4919	–78053	456067	523126	4972	–72030
2015								
1 квартал	113206	108771	267	4168	140265	126028	266	13971
1 півріччя	244694	245675	1128	-2109	298663	285235	1158	12271

Продолжение приложения А

1.4. Платіжний баланс та зовнішній борг

Період	Рахунок поточних операцій		Експорт товарів та послуг		Імпорт товарів та послуг		Валовий зовнішній борг, на кінець періоду	
	млн. дол. США	у % до ВВП	млн. дол. США	у % до ВВП	млн. дол. США	у % до ВВП	млн. дол. США	у % до ВВП
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2010	–3 016	–2,1	65 626	46,5	69 608	49,3	117 346	83,1
1 квартал	-10 233	-6,0	83 652	49,4	93 797	55,4	126 236	74,6
2 квартал	512	1,6	16 984	51,7	16 566	50,4	104 591	83,8
1 півріччя	474	0,8	31 018	51,4	30 906	51,2	104 591	83,8
3 квартал	-980	-2,5	18 424	47,8	19 758	51,2	111 628	85,0
9 місяців	-506	-0,5	49 442	50,0	50 664	51,2	111 628	85,0
4 квартал	-2 512	-6,7	19 813	52,7	22 575	60,0	117 346	85,0
рік	-3 018	-2,2	69 255	50,7	73 239	53,7	117 346	85,0
2011	–10 233	–6,0	83 652	49,4	93 797	55,4	126 236	74,6
1 квартал	–1 598	–4,9	19 704	59,8	22 039	66,9	120 705	85,2
2 квартал	–1 707	–4,4	22 535	57,1	23 872	60,5	123 387	83,2
1 півріччя	–3 305	–4,6	42 239	58,3	45 911	63,4	123 387	83,2
3 квартал	–2 590	–5,6	23 114	49,0	25 687	54,5	123 150	78,6
9 місяців	–5 895	–5,0	65 353	54,6	71 598	59,9	123 150	78,6
4 квартал	–4 350	–9,6	23 491	51,5	27 403	60,1	126 236	77,3
2012								
1 квартал	–1 913	–5,0	19 801	52,1	22 229	58,5	126 884	73,1
2 квартал	–3 696	–8,2	21 866	48,6	25 987	57,8	128 955	72,4
1 півріччя	–5 609	–6,8	41 667	50,2	48 216	58,1	128 955	72,4
3 квартал	–3 947	–7,8	22 808	45,3	25 950	51,6	132 447	73,4
9 місяців	–9 556	–7,2	64 475	48,4	74 166	55,6	132 447	73,4

Продолжение приложения А

1	2	3	4	5	6	7	8	9
4 квартал	–4 779	–9,7	22 041	44,7	26 696	47,4	134 625	73,7
рік	–14 335	–7,9	86 516	47,4	100 862	55,2	134 625	73,7
2013								
1 квартал	–3 210	–8,1	19 069	48,1	22 355	56,4	135 836	73,7
2 квартал	–2 267	–4,9	19 894	43,0	22 067	47,7	133 929	72,2
1 півріччя	–5 477	–6,4	38 963	45,4	44 422	51,7	133 929	72,2
3 квартал	–6 018	–11,6	21 656	41,9	26 962	52,2	137 281	73,5
9 місяців	–11 495	–8,4	60 619	44,1	71 384	51,9	137 281	73,5
4 квартал	–5 023	–9,5	21 100	39,9	25 969	49,1	142 079	74,6
рік	–16 518	–8,7	81 719	42,9	97 353	51,1	142 079	74,6
2014								
1 квартал	–1 269	–3,6	17 131	48,4	18 389	51,9	137 379	73,8
2 квартал	–759	–2,4	17 278	53,7	18 020	56,1	137 070	79,6
1 півріччя	–2 028	–3,0	34 409	50,9	36 409	53,9	137 070	79,6
3 квартал	–1 158	–3,4	16 296	47,2	17 252	50,0	135 891	87,7
9 місяців	–3 186	–3,1	50 705	49,7	53 661	52,6	135 891	87,7
4 квартал	–1 410	–4,6	14 731	47,9	16 381	53,3	126 308	95,1
рік	–4 596	–3,5	65 436	49,3	70 042	52,7	126 308	95,1
2015								
1 квартал	–537	–3,1	11 696	67,4	12 167	70,1	125 969	109,8
2 квартал	266	1,3	11 541	55,5	11 461	55,1	126 976	122,8
1 півріччя	–271	–0,7	23 237	60,9	23 628	61,9	126 976	122,8

Приложение Б

Сводный Государственный и местные бюджеты Украины в 2001-2014 годах (официальная информация)

1.1. Зведений, Державний та місцеві бюджети України у 2001-2014 роках

1.1. Consolidated, State and local budgets of Ukraine in 2001-2014

(млн. гривень) (mln. UAH)

	20101}	2011	2012	2013	2014	
1	2	3	4	5	6	7
Зведений бюджет / Consolidated budget						
Доходи	314506,3	398553,6	445525,3	442788,7	456067,3	Revenue
Видатки	377842,8	416853,6	492454,7	505843,8	523125,7	Expenditure
Кредитування	1348,4	4757,9	3856,3	535,2	4972,1	Net lending
Дефіцит /						Deficit /
профіцит "+"	-64684,9	-23057,9	-50785,7	-63590,3	-72030,5	surplus "+"
Державний бюджет / State budget						
Доходи	240615,2	314616,9	346054,0	339226,9	357084,2	Revenue
в т.ч. трансферти						
з місцевих						incl. transfers
бюджетів	6624,8	2718,6	1342,5	1609,3	2118,0	from local budgets
Видатки	303588,7	333459,5	395681,5	403456,1	430217,8	Expenditure
в т.ч. трансферти						
до місцевих						incl. transfers
бюджетів	77766,2	94875,0	124459,6	115848,3	130600,9	to local budgets
Кредитування	1292,0	4715,0	3817,7	477,5	4919,3	Net lending
Дефіцит /						Déficit /
профіцит "+"	-64265,5	-23557,6	-53445,2	-64706,7	-78052,8	surplus "+"
		Місцеві бюджети / Local budgets				
Доходи	159397,14)	181530,4	225273,5	221019,4	231702,0	Revenue
в т.ч. трансферти						
з державного						incl. transfers

Продолжение приложения Б

1	2	3	4	5	6	7
бюджету	77766,2	94875,0	124459,6	115848,3	130600,9	from state budget
Видатки	159760,24)	180987,8	222575,3	219845,3	225626,8	Expenditure
в т.ч. трансферти						
до державного						incl. transfers
бюджету	6624,8	2718,6	1342,5	1609,3	2118,0	to state budget
Кредитування	56,4	42,9	38,6	57,7	52,8	Net lending
Дефіцит /						Déficit /
профіцит "+"	-419,4	499,7	2659,5	1116,4	6022,3	surplus "+"
Довідково:						Reference:
ВВП (СНР2008)	1120585	1349178	1459096	1522657	156672851	GDP (SNA2008)

1) З урахуванням відшкодування ПДВ у сумі 16,4 млрд. грн. за рахунок випуску ОВДП та випуску ОВДП на збільшення статутного капіталу Державної іпотечної установи у сумі 2,0 млрд. гривень.
2) З урахуванням відшкодування ПДВ у сумі 6,9 млрд. грн. за рахунок випуску ОВДП.
3) Враховано дані бюджетної звітності за 1 квартал 2014 року по Автономній Республіці Крим та м. Севастополь.
4) Враховано коши із загального фонду бюджету до бюджету розвитку у сумі 1 115,1 млн. гривень.
5) Дані наведено без врахування Автономної Республіки Крим та м. Севастополь.

1) Including VAT refund in the sum of 16,4 bln. UAH and 2 bln. UAH to increase authorized capital of the Government Mortgage Institution via issued domestic government loan bonds.
2) Including VAT refund in the amount of 6,9 bln. UAH via issued domestic government loan bonds.
3) Including budgetary data of the Autonomous Republic of Crimea and Sevastopol city for Q1 2014.
4) Including funds from general fund of the budget to budget of development in the sum of 1 115,1 mln. UAH.
5) Data do not cover the Autonomous Republic of Crimea and Sevastopol city.

Продолжение приложения Б

	2005	2006	2007	2008	2009	
Зведений бюджет / Consolidated budget						
Доходи	134183,2	171811,5	219936,5	297893,0	272967,0	Revenue
Видатки	141698,8	175284,3	226054,4	309203,7	307399,4	Expenditure
Кредитування	290,7	227,9	1583,9	2813,8	2825,8	Net lending
Дефіцит /профіцит "+"	-7806,3	-3700,8	-7701,7	-14124,5	-37258,1	Deficit/surplus "+"
Державний бюджет / State budget						
Доходи	105330,2	133521,7	165939,2	231722,9	209700,3	Revenue
в т.ч. трансферти з місцевих бюджетів	1463,2	1575,7	4351,7	7702,0	7769,0	incl. transfers from local budgets
Видатки	112975,9	137108,0	174254,3	241490,1	242437,2	Expenditure
в т.ч. трансферти до місцевих бюджетів	23361,1	34150,3	44655,0	59113,6	62180,1	incl. transfers to local budgets
Кредитування	299,9	190,3	1527,7	2734,8	2780,3	Net lending
Дефіцит / профіцит "+"	-7945,7	-3776,6	-9842,9	-12502,0	-35517,2	Deficit/ surplus "+"
Місцеві бюджети / Local budgets						
Доходи	53677,3	75895,2	107050,5	137455,3	134559,4	Revenue
в т.ч. трансферти з державного бюджету	23361,1	34150,3	44655,9	59112,7	62180,1	incl. transfers from state budget
Видатки	53547,2	75781,6	104853,2	138998,8	136254,9	Expenditure
в т.ч. трансферти до державного бюджету	1463,2	1575,7	4352,6	7701,1	7769,0	incl. transfers to state budget
Кредитування	-9,2	37,7	56,1	79,0	45,5	Net lending
Дефіцит /профіцит "+"	139,3	75,8	2141,2	-1622,5	-1740,9	Deficit /surplus "+"
Кошти із загального фонду бюджету до бюджету розвитку	-	1879,4	4045,6	4470,5	1343,6	Funds from general fund of the budget to budget of development
Довідково:						Reference:
ВВП (СНР2008)	457325	565018	751106	990819	947042	GDP (SNA2008)

Продолжение приложения Б

	2001 6)	2002	2003	2004	
Зведений бюджет / Consolidated budget					
Доходи	54934,6	61954,3	75285,8	91529,4	Revenue
Видатки	55413,7	60489,6	75430,1	101415,5	Expenditure
Кредитування	114,3	-170,6	362,4	1122,9	Net lending
Дефіцит /профіцит "+"	-593,4	1635,3	-506,7	-11009,0	Deficit/surplus "+"
Державний бюджет / State budget					
Доходи	39726,5	45467,6	55076,9	70337,8	Revenue
в т.ч. трансферти з					incl. transfers from
місцевих бюджетів	2527,4	2942,6	2368,5	1593,2	local budgets
Видатки	40258,6	44468,9	55757,1	79471,5	Expenditure
в т.ч. трансферти до					incl. transfers
місцевих бюджетів	7237,1	8818,1	11729,1	16819,4	to state budget
Кредитування	148,5	-120,7	362,9	1082,7	Net lending
Дефіцит /профіцит "+"	-680,7	1119,4	-1043,1	-10216,5	Deficit/surplus "+"
Місцеві бюджети / Local budgets					
Доходи	24972,7	28247,4	34306,5	39604,2	Revenue
в т.ч. трансферти з					incl. transfers from
державного бюджету	7237,1	8818,1	11729,1	16819,4	state budget
Видатки	24919,6	27781,4	33770,6	40356,6	Expenditure
в т.ч. трансферти до					incl. transfers
державного бюджету	2527,4	2942,6	2368,5	1593,2	to state budget
Кредитування	-34,2	-50,0	-0,5	40,1	Net lending
Дефіцит /					Deficit/
профіцит "+"	87,3	516,0	536,4	-792,5	surplus "+"
Довідково:					Reference:
ВВП (СНР2008)	211175	234138	277355	357544	GDP (SNA2008)

6) У доходах враховані кошти від приватизації державного майна у сумі 2 208 млн. гривень.

6) Revenue includes proceeds from the state property privatization in the sum of 2 208 mln. UAH.

Приложение В

Основные типы взаимодействия государства и бизнеса [122]

№	Сокращение	Расшифровка	Описание
1	BOT	Build, Operate, Transfer (Построй-Управляй-Передай)	Концессионный механизм: создание, право пользования (без права собственности) в течение срока соглашения и передача государству.
2	BOOT	Build, Own, Operate, Transfer (Построй-Владей-Управляй-Передай)	Аналогично вышесказанному, но право собственности на время действия контракта принадлежит частному партнёру
3	BTO	Build, Transfer, Operate (Построй-Передай-Управляй)	Аналогично п. 1, только объект передается государству сразу после строительства. Частный партнёр обслуживает объект в течение срока действия соглашения, а публичный возмещает затраты регулярными платежами (контракт жизненного цикла).
4	BOO	Build, Own, Operate (Построй-Владей-Управляй)	Аналогично п. 2, но по истечении срока соглашения объект остается в собственности частного партнёра.
5	BOMT	Build, Operate, Maintain, Transfer (Построй-Управляй-Поддерживай-Передай)	Акцент на поддержке жизнеспособности и обслуживании объекта. Право собственности остается у публичного партнёра.
6	DBOOT	Design, Build, Own, Operate, Transfer (Спроектируй-Построй-Владей-Управляй-Передай)	Аналогично п. 2, но в обязанности частного партнёра входит и проектирование объекта соглашения.
7	DBFO	Design, Build, Finance, Operate (Спроектируй-Построй-Финансируй-Управляй)	Акцент на обязанности частного партнёра финансировать строительство и мероприятия по обслуживанию. Публичный партнёр возмещает издержки регулярными платежами.

Приложение Г

Паспорт Комплексной киевской городской целевой программы содействия развитию предпринимательства, промышленности и потребительского рынкана 2015 - 2018 годы

Додаток
до рішення Київської міської ради
16.04.2015 N 409/1274

ПАСПОРТ
КОМПЛЕКСНОЇ КИЇВСЬКОЇ МІСЬКОЇ ЦІЛЬОВОЇ ПРОГРАМИ СПРИЯННЯ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦТВА, ПРОМИСЛОВОСТІ ТА СПОЖИВЧОГО РИНКУ
НА 2015 - 2018 РОКИ

1.	Ініціатор розроблення програми	Департамент промисловості та розвитку підприємництва виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації)
2.	Дата, номер і назва розпорядчого документа органу виконавчої влади про розроблення програми	Розпорядження виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації) від 15.10.2014 N 1134 "Про утворення робочої групи з розробки проекту Комплексної київської міської цільової програми сприяння розвитку підприємництва, промисловості та споживчого ринку на 2015 - 2018 роки"
3.	Розробник програми	Департамент промисловості та розвитку підприємництва виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації)
4.	Співрозробники програми	Комунальна науково-дослідна установа "Науково-дослідний інститут соціально-економічного розвитку міста"
5.	Замовник (відповідальний виконавець) програми	Департамент промисловості та розвитку підприємництва виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації)
6.	Учасники (співвиконавці) програми	Структурні підрозділи виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації): 1. Департамент економіки та інвестицій, 2. Департамент житлово-комунальної інфраструктури, 3. Департамент земельних ресурсів, 4. Департамент комунальної власності м. Києва, 5. Департамент культури, 6. Департамент містобудування та архітектури, 7. Департамент міського благоустрою та збереження природного середовища, 8. Департамент освіти і науки, молоді та спорту, 9. Департамент соціальної політики, 10. Департамент суспільних комунікацій, 11. Департамент транспортної інфраструктури, 12. Управління (Центр) надання адміністративних послуг апарату виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації), 13. Управління туризму,

Продолжение Приложения Г

		14. Управління у справах жінок, інвалідів, ветеранів війни та праці 15. Головне управління Державної фіскальної служби у 16. МГУ ДФС - Центральний офіс з обслуговування великих платників 17. Головне управління МВС України у м. Києві 18. Головне управління статистики у м. Києві 19. Головне територіальне управління юстиції у м. Києві 20. Головне управління Держсанепідслужби у м. Києві 21. Головне управління ветеринарної медицини в м. Києві 22. Районні в місті Києві державні адміністрації 23. Комунальна науково-дослідна установа "Науково-дослідний інститут соціально-економічного розвитку міста" 24. Київський міський центр зайнятості 25. Київський міський центр перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, державних підприємств, установ і організацій 26. Київський міський центр сім'ї "Родинний дім" 27. Київський молодіжний центр праці 28. Державний науково-дослідний інститут з лабораторної діагностики та ветеринарно-санітарної експертизи 29. Громадські організації промисловців і підприємців (за згодою) 30. Громадські організації жінок (за згодою) 31. Організації роботодавців (за згодою) 32. Суб'єкти господарювання
7.	Термін реалізації програми	2015 - 2018 роки

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

За сучасного складного політичного та соціально-економічного становища особливо значної ролі набуває стимулювання розвитку малого та середнього підприємництва, промисловості, споживчого ринку, завдяки чому стає можливим досягнення **стратегічних цілей соціально-економічного розвитку:** зростання показників добробуту населення та його платоспроможності; формування конкурентного середовища щодо пропозиції товарів та послуг, підвищення їх якості; збільшення інвестицій та пожвавлення економічної активності; впровадження інноваційних та енергозберігаючих технологій, покращення екологічної ситуації; створення нових робочих місць; збільшення надходжень до бюджету.

Комплексний характер та взаємопов'язаність завдань розвитку зазначених сфер економіки обумовив необхідність розробки відповідної Комплексної програми, що складається **із трьох підпрограм:** 1) Київська міська цільова програма сприяння розвитку малого та середнього підприємництва на 2015 - 2018 роки; 2) Київська міська цільова програма розвитку промисловості на 2015 - 2018 роки; 3) Київська міська цільова програма сприяння розвитку споживчого ринку на 2015 - 2018 роки.

Підставами для розробки Комплексної програми є: Закон України "Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні"; розпорядження виконавчого органу Київської міської ради (Київської міської державної адміністрації) від 15.10.2014 N 1134 "Про утворення робочої групи з розробки проекту Комплексної київської міської цільової програми сприяння розвитку підприємництва, промисловості та споживчого ринку на 2015 - 2018 роки".

Продолжение Приложения Г

Комплексна програма є основою для щорічних Програм соціально-економічного розвитку м. Києва та враховує положення Стратегії сталого розвитку "Україна - 2020", схваленої Указом Президента України від 12.01.2015 N 5/2015, Державної стратегії регіонального розвитку на період до 2020 року, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 06.08.2014 N 385, та Стратегії розвитку міста Києва до 2025 року, затвердженої рішенням Київської міської ради від 15.12.2011 N 824/7060.

Ресурсне забезпечення Комплексної київської міської цільової програми сприяння розвитку підприємництва, промисловості та споживчого ринку на 2015 - 2018 роки

тис. грн.

Показники	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Усього
Загальний обсяг фінансових ресурсів, необхідних для реалізації програми					
всього, тис. грн.,	2903896,7	3551247	4136891	5226285	15818319,7
у тому числі: коштів бюджету м. Києва	757,5	2863	3995	3128	10743,5
коштів інших джерел, усього, у тому числі:	2903139,2	3548384	4132896	5223157	15807576,2
власні кошти суб'єктів господарювання, з них:	1618873	1670194	1720405	1770565	6780037
- кошти комунальних підприємств	150	150	150	150	600
- кошти промислових підприємств	1101223	1151244	1201255	1251265	4704987
кошти фінансово-кредитних установ	1200000	1725000	2260000	3300000	8485000
залучені кошти інвесторів	46175	150175	150175	150175	496700
кошти міжнародних організацій	2600	3000	2300	2400	10300
кошти Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	35477,2	-	-	-	35477,2
інші залучені кошти	14	15	16	17	62
У тому числі по підпрограмах:					
Підпрограма 1 Київська міська цільова програма сприяння розвитку малого та середнього підприємництва на 2015 - 2018 роки, всього, тис. грн.,	1041797,2	1509550	2010050	3009300	7570697,2
у тому числі: коштів бюджету м. Києва	220	1750	2750	1750	6470
коштів інших джерел:	1041577,2	1507800	2007300	3007550	7564227,2
кошти фінансово-кредитних установ	1000000	1500000	2000000	3000000	7500000
власні кошти суб'єктів господарювання	3500	4800	5000	5150	18450
кошти Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	35477,2	-	-	-	35477,2
кошти міжнародних організацій	2600	3000	2300	2400	10300

Продолжение Приложения Г

ГПоказники	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Усього
Підпрограма 2 Київська міська цільова програма розвитку промисловості на 2015 - 2018 роки, всього, тис. грн.,	1301835,5	1527512	1612655	1702798	6144800,5
у тому числі: коштів бюджету м. Києва	437,5	1093	1225	1358	4113,5
коштів інших джерел:	1301398	1526419	1611430	1701440	6140687
кошти фінансово-кредитних установ	200000	225000	260000	300000	985000
залучені кошти інвесторів	175	150175	150175	150175	450700
власні кошти промислових підприємств	1101223	1151244	1201255	1251265	4704987
Підпрограма 3 Київська міська цільова програма сприяння розвитку споживчого ринку на 2015 - 2018 роки, всього, тис. грн.,	560264	514185	514186	514187	2102822
у тому числі: коштів бюджету м. Києва	100	20	20	20	160
коштів інших джерел:	560164	514165	514166	514167	2102662
власні кошти суб'єктів господарювання,	514150	514150	514150	514150	2056600
з них: - кошти комунальних підприємств	150	150	150	150	600
кошти інвесторів	46000	-	-	-	46000
інші залучені кошти	14	15	16	17	62

Приложение Д

Подпрограммы Комплексной киевской городской целевой программы

Підпрограма 1
Київська міська цільова програма сприяння розвитку
малого та середнього підприємництва на 2015 - 2018 роки
Очікувані результативні показники виконання програми

N з/п	Показники	Роки			
		2015	2016	2017	2018
1.	**Витрат**				
	Обсяг ресурсів, усього, тис. грн.	1041797,2	1509550	2010050	3009300
	у тому числі:				
1.1.	Витрати з бюджету м. Києва	220	1750	2750	1750
1.2.	Кошти інших джерел, усього:	1041577,2	1507800	2007300	3007550
	у тому числі:				
	- кошти фінансово-кредитних установ	1000000	1500000	2000000	3000000
	- власні кошти суб'єктів господарювання	3500	4800	5000	5150
	- кошти Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	35477,2	-	-	-
	- кошти міжнародних організацій	2600	3000	2300	2400
2.	**Продукту**				
2.1.	Кількість малих та середніх підприємств на 10 тис. осіб наявного населення, од.	312	317	322	331
2.2.	Середньорічна кількість найманих працівників на малих та середніх підприємствах, тис. осіб	877,3	881,2	886,1	891,2
2.3.	Кількість підприємців - фізичних осіб, тис. осіб	266,2	274,1	276	278
2.4.	Надходження до Зведеного бюджету м. Києва від діяльності суб'єктів підприємництва, тис. грн.	91199700	92462200	93059000	93557000
2.5.	Кількість об'єктів інфраструктури підтримки малого та середнього підприємництва, од.	5613	5638	5651	5669
3.	**Ефективності**				
3.1.	Середньорічний обсяг надходжень податків і зборів від суб'єктів підприємництва до Зведеного бюджету м. Києва в розрахунку на одного платника податків, тис. грн.	292	286	284	282
3.2.	Середньорічний обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) на одного працюючого на малих підприємствах, тис. грн.	595	621	649	678
3.3.	Середньорічний обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) на одного працюючого на середніх підприємствах, тис. грн.	1396	1459	1523	1590
4.	**Якості**				
4.1.	Динаміка обсягів надходжень податків і зборів від суб'єктів підприємництва до Зведеного бюджету м. Києва порівняно з попереднім роком, %	101,6	101,4	100,6	100,5
4.2.	Питома вага малих та середніх підприємств у загальних обсягах реалізованої продукції (робіт, послуг) по місту, %	62,1	62,3	62,5	62,8

Продолжение Приложения Д

Підпрограма 2
Київська міська цільова програма розвитку промисловості
на 2015 - 2018 роки
Очікувані результативні показники виконання програми

N з/п	Показники	Роки			
		2015	2016	2017	2018
1.	**Витрат**				
	Обсяг ресурсів, усього, тис. грн.	1301835,5	1527512	1612655	1702798
	у тому числі:				
1.1.	Витрати з бюджету м. Києва	437,5	1093	1225	1358
1.2.	Кошти інших джерел, усього:	1301398	1526419	1611430	1701440
	у тому числі:				
	- кошти фінансово-кредитних установ	200000	225000	260000	300000
	- залучені кошти інвесторів	175	150175	150175	150175
	- власні кошти промислових підприємств	1101223	1151244	1201255	1251265
2.	**Продукту**				
2.1.	Обсяг реалізованої промислової продукції по м. Києву, млрд. грн.	91,5	96	100,8	106,0
2.2.	Чисельність працюючих, тис. осіб	130	135	142	150
3.	**Ефективності**				
3.1.	Обсяг реалізованої промислової продукції у розрахунку на душу населення, тис. грн.	32	34	37	44
3.2.	Середньомісячна заробітна плата, грн.	6800	7500	8200	9000
4.	**Якості**				
4.1.	Динаміка кредитно-фінансової підтримки промислових підприємств міста порівняно з попереднім роком, %	100	112,5	115	120
4.2.	Динаміка обсягів реалізованої інноваційної продукції порівняно з попереднім роком, %	110,2	93,6	104,2	106,4
4.3.	Динаміка обсягів надходжень податків і зборів від промислових підприємств до Зведеного бюджету міста Києва порівняно з попереднім роком, %	111	114	119	122

Продолжение Приложения Д

Підпрограма 3
Київська міська цільова програма сприяння розвитку споживчого ринку на 2015 - 2018 роки
Очікувані результативні показники виконання програми

N з/п	Показники	Роки			
		2015	2016	2017	2018
1.	**Витрат**				
	Обсяг ресурсів, усього, тис. грн.	560264	514185	514186	514187
	у тому числі:				
1.1.	Витрати з бюджету м. Києва	100	20	20	20
1.2.	Кошти інших джерел, усього:	560164	514165	514166	514167
	у тому числі:				
	власні кошти суб'єктів господарювання,	514150	514150	514150	514150
	з них: - кошти комунальних підприємств	150	150	150	150
	кошти інвесторів	46000	-	-	-
	інші залучені кошти	14	15	16	17
2.	**Продукту**				
2.1.	Кількість магазинів (стаціонарних), од.	6390	6400	6410	6420
2.2.	Торгова площа, тис. кв. м	3480	3485	3490	3495
2.3.	Кількість об'єктів ресторанного господарства, од.	3200	3210	3220	3230
2.4.	Кількість місць в об'єктах ресторанного господарства, тис од.	174	174,2	174,4	174,8
2.5.	Оборот роздрібної торгівлі, тис. грн.	148287100	177796200	192233300	269126600
2.6.	Кількість підприємств побутового обслуговування, од.	5617	5737	5858	5975
3.	**Ефективності**				
3.1.	Роздрібний товарооборот підприємств на одну особу, тис. грн.	2,2	2,3	2,3	2,4
3.2.	Забезпеченість торговими площами на тисячу осіб наявного населення, кв. м	1210,0	1220,0	1230,0	1240,0
3.3.	Середня кількість об'єктів побутових послуг на 10 тис. осіб населення, од.	20	21	22	23
4.	**Якості**				
4.1.	Оборот роздрібної торгівлі у % до попереднього року	100,9	101	100,2	102

Приложение Е

Баланс социально-экономических интересов властных и предпринимательских структур в рамках Комплексной киевской городской целевой программы содействия развитию предпринимательства, промышленности и потребительского рынка на 2015 – 2018 гг.

Тыс. грн.

Интересы властных структур	Сумма выделяемых средств по субъектам	Интересы субъектов предпринимательства	Сумма выделяемых средств предприятиями
Уменьшение временных и денежных затрат предпринимателей в процессе получения документов разрешительного характера, улучшения бизнес-климата (мероприятие – внедрение виртуального бизнес-центра для получения перечня всех необходимых разрешений и лицензий)	Бюджет г. Киева 2015 - 100	Учет предложений предпринимателей при разработке регуляторных актов, создание благоприятных условий для решения экономических и социальных проблем (мероприятие – проведение заседаний за круглым столом)	2015 - 50 2016 - 50 2017 - 50 2018 - 50
Консолидация деятельности органов власти, предпринимателей и общественных организаций по реализации потенциала малого и среднего предпринимательства (мероприятие – проведение городских форумов по взаимодействию бизнеса и власти)	Бюджет г. Киева 2016 - 100 2017 - 100 2018 - 100	Консолидация деятельности органов власти, предпринимателей и общественных организаций по реализации потенциала малого и среднего предпринимательства (мероприятие – проведение городских форумов по взаимодействию бизнеса и власти)	2015 - 50 2016 - 100 2017 - 100 2018 - 100
Повышение качества предоставления документов разрешительного характера, улучшение инвестиционного и бизнес-климата (мероприятие – стандартизация процедур предоставления административных услуг, в т.ч. документов разрешительного характера, в соответствии с ISO 9001)	Бюджет г. Киева 2016 р. - 1500 2017 р. - 1500	Повышение уровня осведомленности предпринимателей по вопросам предпринимательской деятельности (мероприятия: 1. Разработка, издание и бесплатное распространение справочников, брошюр (печатных и CD), буклетов, листовок по актуальным вопросам предпринимательской деятельности; 2. Проведение заседаний за круглым столом и информационных семинаров)	2015 - 50 2016 - 100 2017 - 100 2018 – 100 2015 - 50 2016 - 100 2017 - 150 2018 - 200
Обеспечение информированности населения города. Создание и поддержка сайта "Киев-торговый", его интегрирования с единственным веб-порталом территориальной громады. Киева	Бюджет г. Киева 2015 - 100 2016 - 20 2017 - 20 2018 - 20		
Формирование позитивного общественного мнения относительно предпринимательской деятельности (проведение мероприятий по случаю Дня предпринимателя, конкурса "Молодой предприниматель года" с празднованием победителей)	Бюджет г. Киева 2015 - 50 2016 - 50 2017 - 50 2018 - 50	Обеспечение гендерного равенства (стимулирование развития женского предпринимательства)	2015 - 100 2016 - 150 2017 - 200 2018 - 200

Продолжение Приложения Е

Внедрение современных рыночных методов управления в сфере предпринимательства в условиях интеграции в мировое экономическое среду (мероприятие – разработка и реализация совместно с Киевской торгово-промышленной палатой образовательных программ ведения бизнеса для студентов старших курсов высших учебных заведений с выдачей соответствующих образовательных сертификатов)	Бюджет г. Киева 2015 - 50 2016 - 50 2017 - 50 2018 - 50	Стимулирование инвестиционной и инновационной активности малого и среднего предпринимательства, повышение их конкурентоспособности. Поддержка создания и развития объектов инновационной инфраструктуры (бизнес-инкубаторов, программ поддержки стартапов, коворкинг-центров)	2015 - 1000 2016 - 2000 2017 - 2000 2018 - 2000
Привлечение активной части населения города в сферу предпринимательства на основе экономической мотивации их деятельности. Создание новых рабочих мест, увеличение поступлений налогов и сборов в бюджет (мероприятие – организация соответствующей профессиональной подготовки, предоставления безработным единовременной выплаты)	ФОГСС на случай безработицы 2015 - 35477,2	Усиление продовольственной безопасности Создание запасов продовольственного зерна для нужд хлебопекарных предприятий г. Киева	2015 - 514000 2016 - 514000 2017 - 514000 2018 - 514000
Детенизация предпринимательской деятельности, повышение нравственности предпринимателей, обеспечения экологизации предпринимательской деятельности, увеличение поступлений в бюджет. Стимулирование участия субъектов хозяйствования в развитии городской инфраструктуры (проведение семинаров, конкурсов, публикация в СМИ)	Бюджет г. Киева 2015 - 20 2016 - 50 2017 - 50 2018 - 50	Рост конкурентоспособности субъектов малого и среднего предпринимательства, интернационализация бизнеса, привлечение внутренних и внешних инвестиций (мероприятие – налаживание взаимодействия с торгово-промышленными палатами Украины и Киева)	2015 - 700 2016 - 800 2017 - 900 2018 - 1000
Повышение конкурентоспособности отечественных предложений на мировом рынке товаров и услуг, привлечение внутренних и внешних инвестиций (организация выставок, ярмарок, деловых переговоров, бизнес-встреч)	Бюджет г. Киева 2017 - 1000 2018 - 1500	Повышение конкурентоспособности отечественных предложений на мировом рынке товаров и услуг, привлечение внутренних и внешних инвестиций (организация выставок, ярмарок, деловых переговоров, бизнес-встреч)	2015 - 1500 2016 - 1500 2017 - 1500 2018 - 1500
Расширение рынков сбыта: 1. Подготовка с участием промышленных предприятий каталога экспортоориентированной продукции и его ежегодная актуализация 2. Популяризация продукции киевских производителей, в т. ч. путем обеспечения участия в выставочных мероприятиях 3. Организация и проведение конкурса "Столичный стандарт качества" в рамках программы "Киевское качество"	Бюджет г. Киева 2015 - 20 2016 - 22 2017 - 24 2018 – 27 2015 - 152,5 2016 - 780 2017 - 910 2018 – 1040 2015 - 90 2016 - 90 2017 - 90 2018 - 90	Расширение рынков сбыта: 1. Подготовка с участием промышленных предприятий каталога экспортоориентированной продукции и его ежегодная актуализация 2. Проведение анализа ценовых и технических характеристик импортируемой промышленной продукции 3. Ежегодная актуализация перечня новой импортозамещающей продукции 4. Организация и проведение конкурса "Столичный стандарт качества" в рамках программы "Киевское качество" 5. Содействие развитию фирменной торговли, открытию магазинов по продаже продукции киевских предприятий	 2015 - 48 2016 - 54 2017 - 60 2018 – 65 2015 – 95 2016 - 95 2017 - 95 2018 - 95 2015 - 60 2016 - 65 2017 - 70 2018 – 75 2015 - 1000 2016 - 1000 2017 - 1000 2018 - 1000

Продолжение Приложения Е

Поддержка молодых ученых Проведение «Конкурса молодых ученых"	Бюджет г. Киева 2015 - 75 2016 - 75 2017 - 75 2018 - 75	Повышение конкурентоспособности предприятий модернизация производственных циклов увеличение объемов реализации инновационной продукции. Содействие увеличению выпуска инновационной продукции и реализация соответствующих мероприятий	2015 - 1100000 2016 - 1150000 2017 - 1200000 2018 - 1250000
Обеспечение конкурентоспособности продукции столичных предприятий на европейских рынках. Оказание помощи в подготовке к работе в условиях вступления в ЕС (вопросы стандартизации и сертификации)	Бюджет г. Киева 2015 - 30 2016 - 96 2017 - 96 2018 - 96		
Повышение объемов экспорта продукции. Организация конкурса "Лучший экспортер года"	Бюджет г. Киева 2015 - 70 2016 - 30 2017 - 30 2018 - 30	Повышение объемов экспорта продукции. Организация конкурса "Лучший экспортер года"	2015 - 20 2016 - 30 2017 - 30 2018 - 30
Развитие малого и среднего предпринимательства в приоритетных для города направления, создание новых рабочих мест, увеличение поступлений налогов и сборов в бюджет произойдет за счет кредитования бизнеса.	Финансово-кредитные учреждения 2015 - 1200000 2016 -1725000 2017 - 2260000 2018 - 3300000	Проведение ежегодных ярмарок для удовлетворения спроса киевлян и гостей столицы на товары для садоводов, огородников и фермеров; продукцию пчеловодства. Обеспечение школьников и студентов необходимыми товарами школьного ассортимента по ценам производителей.	Коммунальные предприятия 2015 - 30 2016 - 30 2017 - 30 2018 – 30 2015 - 10 2016 - 10 2017 - 10 2018 – 10 2015 - 10 2016 - 10 2017 - 10 2018 - 10
Удовлетворение спроса населения на хлеб и хлебобулочные изделия, предотвращения роста цен на социальные сорта хлеба. Повышение эффективности работы промышленного комплекса города, развитие сети индустриальных парков, увеличение объемов выпуска конкурентоспособной продукции. Поддержка молодых ученых при проведении конкурса.	Средства инвесторов 2015 - 46000 2016 - 150000 2017 - 150000 2018 - 150000 2015 - 175 2016 - 175 2017 - 175 2018 - 175		
Уменьшение временных и денежных затрат предпринимателей в процессе получения документов разрешительного характера, улучшения бизнес-климата. Повышение конкурентоспособности экономики города, стимулирование развития предпринимательской деятельности Повышение осведомленности предпринимателей по актуальным вопросам предпринимательской деятельности	Средства международных организаций 2015 – 300 2015 – 200 2015 - 100 2016 - 150 2017 - 200 2018 – 200		

Продолжение Приложения Е

Внедрение современных рыночных методов управления в сфере предпринимательства в условиях интеграции в мировое экономическое среду Стимулирование предпринимательской деятельности для ускорения местного экономического развития Обеспечение гендерного равенства Стимулирование инвестиционной и инновационной активности малого и среднего предпринимательства	2015 - 300 2016 – 400 2015 - 1000 2016 - 1500 2017 - 1500 2018 - 1500 2015 - 300 2016 - 400 2017 - 400 2018 - 500 2015 - 100 2016 - 150 2017 - 200 2018 – 200 2015 - 300 2016 - 400		
Всего выделяемые средства по субъектам властных структур и их партнеров, в том числе:	2015 – 1285023,7 2016 – 1881053 2017 – 2416486 2018 – 3455720	Всего вовлеченные средства предпринимательских структур, в том числе:	2015 – 1618873 2016 – 1670194 2017 – 1720405 2018 – 1770565
Бюджет г. Киева	2015 – 757,5 2016 – 2863 2017 – 3995 2018 - 3128	Коммунальных предприятий	2015 – 150 2016 – 150 2017 – 150 2018 - 150
Фонд общеобязательного государственного социального страхования Украины на случай безработицы в	2015 - 35477,2	Промышленных предприятий	2015 – 1101223 2016 – 1151244 2017 – 1201255 2018 – 1251265
Средства международных организаций	2015 - 2600 2016 - 3000 2017 - 2300 2018 - 2400		
Средства инвесторов	2015 - 46175 2016 - 150175 2017 - 150175 2018 - 150175		
Финансово-кредитные учреждения	2015 - 1200000 2016 -1725000 2017 - 2260000 2018 - 3300000		
Другие привлеченные средства	2015 – 14 2016 – 15 2017 – 16 2018 - 17		
Разница между суммами, вовлеченных в программу средств бизнеса и органов власти (и их партеров)	2015 – 333849,3	Разница между суммами, вовлеченных в программу средств органов власти (и их партеров) и бизнеса	2016 – 210859 2017 – 696081 2018 – 1685155
Баланс	2015 – 1618873 2016 – 1881053 2017 – 2416486 2018 – 3455720	Баланс	2015 – 1618873 2016 – 1881053 2017 – 2416486 2018 – 3455720

Приложение Ж

Показатели эффективности взаимодействия органов власти и предпринимательских структур власти в рамках Комплексной киевской городской целевой программы

Программные мероприятия (объем финансирования на 2015 г., тыс. грн.)	Фактический результат за первое полугодие
Показатели непосредственного результата	
внедрение виртуального бизнес-центра для получения разрешительных документов (100 тыс. грн.)	Функционирует Веб-портал
Содействие развитию фирменной торговли, открытию магазинов по продаже продукции киевских предприятий (1000 тыс. грн.)	Расширена сеть специализированных хлебных предприятий торговли, расположенных в нестационарных помещениях, с начала года установлено 133 объекта розничной торговли, 107 из которых введены в эксплуатацию. За январь-июнь 2015 году в г. Киеве открыто 5 заведений торговли по продаже продовольственных товаров общей площадью 3,1 тыс. Кв. м, 5 предприятий торговли по продаже непродовольственных товаров общей площадью 1,5 тыс. кв. м и 6 учреждений ресторанного хозяйства на 156 посадочных мест, 94 объекта бытового обслуживания. В отчетном периоде обработано 450 заявлений по размещению площадок для питания у стационарных заведений ресторанного хозяйства.
Популяризация продукции киевских производителей, в т. ч. путем обеспечения участия в выставочных мероприятиях (1152,5 тыс. грн.)	проведено 33 специализированные выставки, преимущественно международные, организованные ООО «Киевский международный контрактовый ярмарок», с участием 1556 субъектов хозяйствования. Популяризация продукции киевских производителей происходила путем участия в выставочных мероприятиях как в г.. Киеве, так и за рубежом (Германия, Франция).
Усиление продовольственной безопасности Создание запасов продовольственного зерна для нужд хлебопекарных предприятий г. Киева (514 000 тыс. грн.)	Для нужд г.. Киева в течение января-июня 2015 ООО «Столичная мельница» закуплено 63,4 тыс.т продовольственного зерна (в т.ч. пшеницы - 52,8 тыс.т, ржи - 10,6 тыс.т), по оперативным данным произведено 48,4 тыс.т муки.
Поддержка создания и развития бизнес-инкубаторов, программ поддержки стартапов, коворкинг-центров (1000 тыс. грн.)	Всего действует 4643объекты инфраструктуры поддержки предпринимательства (уменьшилось на 936 ед.), в т.ч .: 96 бизнес центров, 11 бизнес-инкубаторов, 25 технопарков, 278 лизинговых компаний, 223 кредитных союза, 61 фонд поддержки предпринимательства, 1256 инвестиционных фондов и компаний, 316 инновационных фондов и компаний, 700 информационно-консультативных учреждений, 212 общественных объединений предпринимателей, 142 бирже, 832 страховые организации, 491 аудиторская фирма. Заключены 84 договора с субъектами предпринимательства на предоставление офисных, информационно-консультативных и других услуг предоставлено более 9 тыс. консультаций. Подготовка к реализации проекта устройства инновационного городка «Polyteco Science City» на территории национального технического университета Украины «Киевский политехнический институт»

Продолжение Приложения Ж

Показатели конечного эффекта	
Проведение ежегодных ярмарок для удовлетворения спроса киевлян и гостей столицы на товары для садоводов, огородников и фермеров; для школьников. (40 тыс. грн.)	Проведения общегородской специализированная ярмарка для садоводов и огородников, на котором работало около 200 торговых точек, проводятся подготовительные работы по проведению общегородского школьной ярмарки к новому 2015-2016 учебному году.
Организация соответствующей профессиональной подготовки, предоставления безработным единовременной выплаты (35477,2 тыс. грн.)	В течение I полугодия 2015 такое обучение проходили 632 безработных, закончили его 522 человека, 449 безработных зарегистрировались как субъекты предпринимательства. Предоставлена одноразовая выплата помощи по безработице для организации предпринимательской деятельности 551 безработному, что на 27% больше по сравнению с соответствующим периодом предыдущего года на сумму 12378,5 тыс. грн, что больше на 35,6%.
Проведение городских форумов, семинаров и круглых столов, презентации, деловые встречи (120 тыс. грн.)	Гос. фин. инспекцией проведено 203 заседания за круглым столом и 454 семинары, Городской и районные центры занятости провели 174 семинара.
Разработка, издание и бесплатное распространение справочников, брошюр (печатных и CD), буклетов, листовок (250 тыс. грн.)	Повышение осведомленности предпринимателей по актуальным вопросам предпринимательской. Распространено 1,6 тыс. печатных изданий на налоговую тематику в количестве 156,8 тыс. экземпляров
Показатели непосредственных процессов связаны с характером функционирования, административными процессами, требованиями к ним.	
Уменьшение временных и денежных затрат предпринимателей в процессе получения документов разрешительного характера, улучшения бизнес-климата. (300 тыс. грн.)	упрощение перечня документации, предоставляемой субъектам хозяйствования ПАО «Киевэнерго» и ОАО «АК« Киевводоканал », для получения технических условий на присоединение к сетям (объектов) электро-, теплоэнергетики, водоснабжения и водоотведения. Проведены изменения в законодательные и регулятивные акты
Подготовка к проведению Дня предпринимателя (50 тыс. грн.)	Организационные мероприятия, освещение в прессе
Рост конкурентоспособности субъектов малого и среднего предпринимательства (900 тыс. грн.)	разработка систем менеджмента качества в соответствии с международными стандартами серии ISO 9000 на пяти предприятиях г.. Киева и области, которая проводится Киевской торгово-промышленной палатой
Подготовка с участием промышленных предприятий каталога экспортоориентированной продукции и его ежегодная актуализация (68 тыс. грн.)	Департаментом промышленности и развития предпринимательства проводится сбор информации для формирования каталога экспортоориетированной продукции, районными в г.. Киеве государственными администрациями предоставлена информация о производственных возможностей промышленных предприятий районов для создания базы данных экспортоориентированной продукции на 2015 год.
Проведение анализа ценовых и технических характеристик импортируемой промышленной продукции. Ежегодная актуализация перечня новой импортозамещающей продукции. (95 тыс. грн.)	Департаментом промышленности и развития предпринимательства проводится сбор информации от промышленных предприятий о возможностях производства импортозамещающей продукции. Для содействия производству новой импортозамещающей продукции Киевской Торгово-промышленной палатой подготовлены письма Киевской таможни и на предприятия с соответствующей формой для заполнения.

Приложение К

Методический инструментарий программно-целевого контроля предпринимательских структур

Приемы и способы	Определение	Технология осуществления контрольных мероприятий
Контроля		
Логический контроль	Проверка осуществленных хозяйственных операций на предмет присутствия в них логических несоответствий.	Выявление: нестандартных операций; счетов и регистров, несоответствующих Рабочему плану счетов; разногласий в трактовке хозяйственных операций; отсутствия связи между расходами, доходами и процессами.
Анкетирование	Психологический вербально-коммуникативный метод опроса, в котором в качестве средства для сбора сведений от респондента используется специально оформленный список вопросов — анкета.	Формируется анкета для оценки организационного и ресурсного обеспечения, проводится опрос управленческого персонала предприятия, выделяются проблемные аспекты выполнения бюджетной программы.
Тестирование	Метод психодиагностики, использующий стандартизованные вопросы и задачи — тесты, имеющие альтернативные ответы и определенную шкалу значений.	Выбор теста — определяется целью тестирования и степенью достоверности и надежности теста. Проведение тестирования определяется инструкцией к тесту. Интерпретация результатов определяется системой теоретических допущений относительно предмета тестирования.
Формальная проверка	Способ поиска в документах противоречий в содержании отдельного документа, нескольких взаимосвязанных документов, а также отклонения от обычного порядка движения ценностей.	Проводится внешний осмотр документа, проверяется наличие в нем всех необходимых реквизитов, подписей, печатей, каких-либо посторонних записей, пометок.
Арифметическая проверка	Прием контроля, который устанавливает правильность расчета показателей, подсчета итоговых сумм в документе как по горизонтали, так и по вертикали.	В формах промежуточных отчетов контролеров обычно указывается порядок расчета тарифов и расценок, надбавок и премий, отчислений в бюджет и внебюджетные фонды, итоговых сумм по документу, в котором выявлены ошибки, других показателей.

Продолжение Приложения К

Приемы и способы	Определение	Технология осуществления контрольных мероприятий
Встречный контроль	Сопоставление разных экземпляров одного и того же документа (например, накладные, счета), разных документов по одной и той же операции (например, банковские выписки, платежные документы, акты сверки взаиморасчетов). Экземпляры документов находятся либо в разных структурных подразделениях, либо в разных организациях.	Проверяется правильное отражения хозяйственной операции, при этом разные экземпляры имеют одно и тоже содержание, показатели и дату.
Хронологическая проверка	Рассмотрение документов по датам (дням, месяцам), по порядку размещения документов в папках, по мемориальным ордерам, отчетам, сведенным накопительным ведомостям.	Выстраивание очередности совершения операций для выявления несогласованных по дате и времени осуществления взаимосвязанных операций (например, запуск сырья в производства раньше, чем его закупка).
Взаимный контроль	Сопоставление различных документов (не только бухгалтерских), прямо или косвенно отображающих проверяемую хозяйственную операцию в рамках одного предприятия.	Проверяется правильное отражения хозяйственной операции, при этом разные экземпляры имеют одно и тоже содержание, показатели и дату. Например, сопоставление ведомостей по оплате труда с документами, являющимися основаниями для расчётов (личными делами сотрудников, табелями учёта рабочего времени, путевыми листами и т. п.)
Мониторинг	Систематический сбор и обработка информации, которая может быть использована для улучшения процесса принятия решения, а также, косвенно, для информирования общественности или прямо как инструмент обратной связи в целях осуществления проектов, оценки программ или выработки бюджетной политики.	Система сбора/регистрации, хранения и анализа небольшого количества ключевых (явных или косвенных) признаков/ параметров, получаемых на неразрывно примыкающих друг к другу интервалах времени, при описании финансовых операций для вынесения суждения о их легитимности и целесообразности.

Продолжение Приложения К

Приемы и способы	Определение	Технология осуществления контрольных мероприятий
Нормативно-правовая проверка	Нормативная проверка — это проверка содержания документа с точки зрения соответствия его действующим нормативным актам, правилам.	Выявление незаконных по содержанию документов, установление фактов необоснованного списания затрат на себестоимость продукции сверх установленных норм, неправильного применения ставки налога и т. п.
Хронометраж работ	Способ изучения временных затрат путем замеров и фиксации продолжительности действий, подлежащих выполнению.	Заключается в описании рабочей системы, особенно, технологии производства, метода и условий труда, а также в определении относительного количества, параметров влияния, степени результативности и фактического времени для отдельных этапов рабочего процесса. Фактическое время затем оценивают с целью определения необходимого времени для определенных этапов процесса.
Анализа		
Коэффициентный анализ	Соотношение отдельных показателей и их комбинаций в денежном или натуральном выражении.	Производится деление различных статей отчетности либо их комбинаций друг к другу.
Горизонтальный анализ (временной или динамический)	Сравнение показателей текущего периода с теми же показателями прошлого периода или плана, то есть наблюдение динамики или выполнение плана (уменьшение или увеличение значения показателя во времени).	Производится деление фактического показателя к плановому или к показателю прошлого периода
Сравнительный анализ	Сопоставление документов, отображающих аналогичные операции, что позволяет выявить отклонения единичного документа, необъяснимые нормальным хозяйственным процессом.	Выявляются различия в оформлении однородных документов, якобы выписанных в одной организации; различия в характере упаковки однородного сырья и материалов, якобы приобретённых в одном месте; различия плановых и фактических показателей выполнения бюджетной программы.
Вертикальный анализ (структурный)	Определение структуры итоговых финансовых показателей, с выявлением влияния каждой позиции отчетности на результат выполнения бюджетной программы в целом.	Общую сумму активов предприятия (при анализе баланса) и выручку (при анализе отчета о прибыли) принимают за сто процентов, и каждую статью финансового отчета представляют в виде процентной доли от принятого базового значения.