

**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ  
ПРИ ПРЕЗИДЕНТОВІ УКРАЇНИ**

**МАМИШЕВ Андрій Валентинович**

УДК 351.91

**РОЗВИТОК ТА ВДОСКОНАЛЕННЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ  
СИСТЕМИ В ДЕРЖАВНОМУ УПРАВЛІННІ**

25.00.02 – механізми державного управління

**АВТОРЕФЕРАТ**

дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата наук з державного управління

**КИЇВ – 2005**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Національній академії державного управління при Президентові України.

- Науковий керівник** – кандидат історичних наук, доцент, заслужений працівник народної освіти України **ВОРОНЬКО Олександр Андрійович**, Національна академія державного управління при Президентові України, провідний науковий співробітник.
- Офіційні опоненти:**
- доктор економічних наук, доцент **ДОРОШ Ніна Іванівна**, Київський національний університет ім. Тараса Шевченка, професор кафедри обліку та аудиту;
- кандидат наук з державного управління **ГОНЧАРУК Наталія Трохимівна**, Дніпропетровський регіональний інститут державного управління Національної академії державного управління при Президентові України, заступник директора з питань розвитку та міжнародних зв'язків.
- Провідна установа** – Науково-дослідний фінансовий інститут при Міністерстві фінансів України, відділ методології бухгалтерського обліку і фінансового контролю, м. Київ.

Захист відбудеться *5 липня 2005 р. о 16 годині* на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.810.02 у Національній академії державного управління при Президентові України за адресою: 03057, м. Київ-57, вул. Ежена Потьє, 20, к. 212.

Із дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії державного управління при Президентові України (03057, м. Київ, вул. Ежена Потьє, 20).

Автореферат розісланий *3 червня 2005 р.*

**Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради**

**О.В. Жабенко**

Підписано до друку 30.05.2005.  
Формат 60 x 84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>. Тираж 100 прим. Обл.-вид. арк. 1,41.  
Ум.-друк.арк. 1,16. Гарн. Таймс.

Свідоцтво серії ДК № 1561 від 06.11.2003 р.

Віддруковано з оригінал-макета у видавництві  
Національної академії державного управління  
при Президентіві України.

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Розбудова незалежної, демократичної, соціальної та правової держави тісно пов'язана з удосконаленням механізмів державного управління. У процесі демократизації суспільства, реалізації політичних та соціально-економічних перетворень в Україні здійснюються прогресивні заходи щодо поступового приведення державного управління до рівня європейських стандартів, забезпечення діяльності владних органів в єдиному злагодженому механізмі. У цих умовах особливого значення набуває питання розвитку та вдосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні<sup>1</sup>.

Протягом останніх років в Україні постійно ведуться дискусії щодо необхідності реформування системи державного фінансового контролю. Про необхідність впровадження змін свідчать ознаки дублювання та паралелізму у сфері бюджетного контролю; відсутність єдиних концептуальних засад організації державного фінансового контролю, цілісності і чіткості його понятійного апарату; слабкість системи правових норм та методології контрольної діяльності, а також неналежний рівень контролю позабюджетних державних фінансів. Такий дисбаланс є наслідком відсутності єдиної гармонійної контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, що спричинено низкою як суб'єктивних, так і об'єктивних факторів.

По-перше, хоч створена в 1993 р. на базі Контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів та відомчого контролю державна контрольно-ревізійна служба залишається міцною об'єднуючою системою ревізійних органів, проте вона як складова виконавчої влади підпорядкована урядові, що обмежує дотримання принципів незалежності, об'єктивності та гласності контрольної діяльності.

По-друге, із прийняттям у 1996 р. Конституції України проголошені демократичні принципи управління стали підґрунтям для створення вищого контрольного органу – Рахункової палати. Однак через брак достатніх повноважень це відомство не забезпечує сьогодні ефективний, незалежний державний фінансово-економічний контроль та не виконує провідну роль у цій сфері.

По-третє, здійснене протягом останніх років “реанімування” підрозділів відомчого контролю в структурі органів виконавчої влади хоч і підсилило дію механізмів внутрішнього контролю як невід'ємної складової відповідної управлінської ланки, але й загостило і без того нагальні питання дублювання та паралелізму в роботі контролюючих органів різних рівнів.

Очевидно, що час вимагає критичного переосмислення принципів організації контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, у тому числі структури, форм та методів діяльності її суб'єктів.

Різні напрями у сфері державного фінансового контролю у своїх працях досліджували: О.Ф.Андрійко, О.Д.Василик, П.К.Германчук, М.М.Головань, Н.І.Дорош, М.М.Каленський, Є.В.Калюга, В.І.Кравченко, А.М.Любенко, В.Г.Мельничук, Є.М.Романів, М.В.Романів, Н.І.Рубан, Л.А.Савченко, В.К.Симоненко, І.Б.Стефанюк, В.О.Шевчук, С.В.Юргелевич, К.К.Якуненко та інші вітчизняні фахівці й науковці.

Окрім аспекти цієї проблеми вивчали: О.М.Дорогих, Л.А.Іващенко, А.Б.Ісмаїлов, С.М.Коник, Н.Р.Нижник, О.І.Сушинський та інші.

Зокрема, доктор наук з державного управління О.І. Сушинський пропонує втілити ідею контролю у сфері публічної влади, що, на його переконання, може бути реалізоване у відповідному акті типу “Основи законодавства про контроль і контрольну діяльність у сфері публічної влади”.

---

<sup>1</sup> Для цілей даного дослідження “контрольно-ревізійна система в державному управлінні” – це спосіб упорядкування статусу, структури, завдань, функцій та повноважень органів спеціальної компетенції, які здійснюють державний фінансовий контроль використання державних (у тому числі бюджетних) коштів у формі ревізій та перевірок.

Свої рекомендації з питань удосконалення прозорості та підзвітності в управлінні державними фінансами, а також організації контролю в цій сфері надають зарубіжні експерти проекту ПРООН з урядування “Доброчесність на практиці”, проекту Європейського Союзу програми TACIS “Аудит державних фінансів”, спільного проекту Шведського агентства міжнародного розвитку (SIDA) і Шведського інституту державного управління (SIPU) “Підтримка реформи державного управління в Україні”, інших впливових міжнародних організацій.

Утім, незважаючи на очевидність проблеми, вітчизняні фахівці та науковці не мають спільної думки щодо подальших кроків реформування державного фінансового контролю.

Як результат, багатовекторні підходи та відсутність фундаментальних наукових досліджень у цій галузі не сприяють швидкому та якісному опрацюванню концептуальних засад створення цілісної та ефективної контрольно-ревізійної системи в державному управлінні.

Це й зумовило вибір теми дисертаційного дослідження, її теоретичну й практичну значущість.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота підготовлена в межах комплексного наукового проекту Національної академії державного управління при Президентіві України “Державне управління та місцеве самоврядування” (ДР-ОК № 0201U004833) і безпосередньо пов’язана з темою науково-дослідної роботи: “Розроблення теоретичних засад децентрації і децентралізації в системі виконавчої влади та механізмів збалансованості повноважень та відповідальності” (ДР № 0103U006819), у розробці якої дисертант брав участь як старший науковий співробітник. Роль автора у виконанні роботи полягала в обґрунтуванні засад становлення й функціонування суб’єктів державного фінансового контролю в Україні.

**Мета й завдання дослідження.** *Мета* дисертаційного дослідження полягає в науково-теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій для підвищення ефективності функціонування контрольно-ревізійної системи в державному управлінні.

Для досягнення зазначеної мети були визначені такі *завдання*:

- проаналізувати ступінь розроблення досліджуваної проблеми й визначити сутність і призначення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні;
- обґрунтувати засади організації контролю публічних фінансів і майна й сформулювати концептуальні проблеми функціонування суб’єктів контрольно-ревізійної системи в державному управлінні;
- дослідити основні етапи еволюційного розвитку державного фінансового контролю у вітчизняній історії;
- узагальнити закономірності організації державного фінансового контролю й аудиту за кордоном;
- визначити перспективні напрями розбудови сучасної національної моделі контрольно-ревізійної системи в державному управлінні й указати шляхи підвищення професіоналізму фахівців цієї системи.

*Об’єкт дослідження* – суспільні відносини, що складаються в процесі розвитку й удосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні.

*Предмет дослідження* – розвиток і вдосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні.

*Методи дослідження.* Теоретико-методологічну базу дисертації становить система наукових методів, таких як: пізнання та логіка, аналіз та синтез, індукція й дедукція тощо. Розкриття теоретико-організаційних та інституційних основ побудови контрольно-ревізійної системи в державному управлінні здійснено із застосуванням методу критичного переосмислення ролі контролю в механізмі управління. Еволюцію розвитку державного фінансового контролю досліджено за допомогою методів історичної систематизації та тенденційного відтворення. Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю й аудиту вивчено шляхом порівняльного аналізу та узагальнення. Авторські визначення

сформульовано із використанням методів наукової абстракції та ідентифікації. Для обґрунтування перспективних напрямів розбудови контрольно-ревізійної системи в державному управлінні застосовано методи актуалізації, стандартизації та моделювання.

*Гіпотеза дослідження* ґрунтується на припущенні, що врахування вітчизняного та зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю сприятиме підвищенню ефективності функціонування контрольно-ревізійної системи в державному управлінні.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Отримані в ході проведеного дослідження наукові результати мають важливе значення для розвитку й удосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, зокрема щодо визначення напрямів оптимізації її структури й упорядкування механізмів реалізації функцій її суб'єктів. У роботі:

*уперше:*

– досліджено трансформації механізмів державного контролю у сфері фінансів; встановлено, що на різних історичних етапах еволюції контролю в Україні здійснювалися впевнені кроки щодо створення самостійного та незалежного від зовнішніх впливів, потужного й дійового державного фінансового контролю;

– комплексно вивчено закономірності зарубіжного досвіду організації державного фінансового контролю й аудиту; визначено, що провідна роль у цій галузі належить авторитетним і незалежним вищим органам аудиту, які здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектора з точки зору дотримання ними принципів законності, правильності, відповідності, економності, ефективності та результативності діяльності;

– до наукового обігу введено авторське визначення поняття “державний аудит”, визначено його сутність та обґрунтовано шляхи юридизації;

*удосконалено:*

– класифікацію контролю в механізмі управління через уточнення його типів та видів у межах відповідних категорій і на цій основі визначено сутність та призначення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, що полягає в організації державного спеціалізованого наступного фінансово-економічного контролю у формі ревізій та перевірок з метою запобігання й усунення негативних управлінських дій та їх наслідків;

– класифікацію суб'єктів державного фінансового контролю спеціальної компетенції, до яких віднесено Рахункову палату, органи державної контрольно-ревізійної служби та підрозділи внутрішнього контролю й аудиту органів державного управління, а також Рахункову палату Верховної Ради Автономної Республіки Крим, у зв'язку з чим сформульовано основні правові, організаційні та методологічні проблеми функціонування й розвитку зовнішнього і внутрішнього державного контролю у сфері державних фінансів;

*дістали подальшого розвитку:*

– пріоритетні напрями розвитку контрольно-ревізійної системи в Україні через гармонізацію національного законодавства із нормами Лімської декларації керівних принципів аудиту, аудиту та стандартів внутрішнього контролю Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI), а також із вимогами Європейського Союзу (ЄС) шляхом розроблення сучасної національної моделі контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, що складається з трьох рівнів: вищий (конституційний), перший (урядовий) та другий (відомчий);

– механізми управління в контрольно-ревізійній системі шляхом визначення рівнів відповідальності кожної ланки на основі оцінювання господарської діяльності й фінансової звітності, оцінювання бюджетних і державних програм, фінансового аудиту й аудиту адміністративної діяльності;

– критерії незалежності й професіоналізму кадрів контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, а також психологічні, морально-етичні якості, якими мають володіти державні аудитори.

**Практичне значення одержаних результатів.** Висновки дисертації мають як теоретичний, так і прикладний характер та рекомендуються для врахування під час розробки Концепції розвитку державного фінансового контролю й аудиту в Україні.

Пропозиції дисертанта були використані Рахунковою палатою під час розгляду в 2004 р. питань удосконалення організації та підвищення ефективності роботи Рахункової палати, а також експертизи проекту Концепції розвитку й реструктуризації системи урядового фінансового контролю та аудиту в Україні (довідка Рахункової палати № 08-2159 від 21 грудня 2004 р.).

У Головному контрольно-ревізійному управлінні України (далі – ГоловКРУ України) результати дисертаційного дослідження використані:

– при підготовці дисертантом звіту аудиторського дослідження “Ефективність бюджетних вкладень у підготовку педагогів з вищою освітою” в рамках реалізації у 2002 р. у співпраці зі Шведським інститутом державного управління (SIPU) пілотного навчального проекту з аудиту адміністративної діяльності, за підсумками якого в ГоловКРУ України впроваджено новий вид контролю – аудит ефективності та постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 затверджено Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм;

– у процесі розробки Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 р. № 1777, щодо визначення основних засад фінансового аудиту (довідка ГоловКРУ України № 01-14/116 від 17 лютого 2005 р.).

Пропозиції автора щодо вдосконалення форм та методів державного фінансового контролю використано під час виконання дисертантом в 2004 р. на замовлення Міністерства фінансів України науково-дослідної роботи за темою “Розробка методики державного фінансового контролю виконання бюджетних програм” (ДР № 0104U004697) (довідка Науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фінансів України № 51000/806 від 20 грудня 2004 р.).

У навчально-виховному напрямі матеріали дисертаційного дослідження щодо ретроспективного відтворення еволюції розвитку контрольно-ревізійних органів ХХ ст. викладено в окремому підрозділі Інтегрованого навчально-атестаційного комплексу “Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит”, підготовленого колективом авторів на базі ГоловКРУ України (довідка ГоловКРУ України № 01-14/116 від 17 лютого 2005 р.).

У сфері реалізації права пропозиції, висунуті дисертантом, можуть стати теоретичною базою для вдосконалення правового поля контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, зокрема щодо внесення змін до Конституції України, Закону України “Про Рахункову палату”, а також розробки спеціального Закону України “Про державний аудит”, Національних стандартів державного аудиту та Кодексу етики державних аудиторів.

Матеріали дисертаційного дослідження можуть бути використані для подальших дослідницьких розробок у сфері державного управління, державних фінансів, економіки та права.

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно підготовленою науковою працею, в якій автором розроблено теоретичні й практичні пропозиції і рекомендації для підвищення ефективності функціонування контрольно-ревізійної системи в державному управлінні. Дослідження проведено шляхом вивчення наукових та інших фахових вітчизняних і зарубіжних джерел, а також матеріалів, одержаних під час робочого візиту в 2003 р. до Управління Генерального контролера-аудитора Ірландії (С&АГО).

Висновки, пропозиції та рекомендації, у тому числі й ті, що характеризують наукову новизну, одержані автором особисто. Ідеї й розробки фахівців, у співавторстві з якими були підготовлені друковані праці, у дисертації не використовувались.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення та результати дисертаційного дослідження доповідалися на чотирьох науково-практичних конференціях за міжнародною участю: “Державна регіональна політика та місцеве самоврядування” (Київ, травень 2000 р.), “Державна регіональна політика: теоретичні основи формування і механізми реалізації” (Одеса, травень 2000 р.), “Державне управління в умовах формування громадянського сус-

пільства” (Київ, травень 2001 р.), “Державне управління в умовах інтеграції України в Європейський Союз” (Київ, травень 2002 р.) та в секції у рамках міжнародної конференції “Роль та значення фінансового контролю в удосконаленні системи управління державними фінансами: функції парламенту, внутрішнього та зовнішнього аудиту” (Київ, квітень 2003 р.), а також обговорювалися на засіданнях кафедри державного управління і менеджменту Національної академії державного управління при Президентові України.

**Публікації.** Основні ідеї та результати дисертації висвітлено в 19 друкованих працях загальним обсягом 7,5 обліково-видавничих аркуша, в тому числі 7 самостійних публікаціях у провідних фахових наукових журналах та збірниках наукових праць обсягом 2,3 обліково-видавничих аркуша і 12 статтях за темою дисертації в інших спеціалізованих виданнях і матеріалах конференцій, одна з яких у співавторстві.

**Структура дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків. Повний обсяг роботи становить 238 сторінок. Дисертація містить 6 рисунків, одну таблицю, додатки, а також список використаних джерел із 224 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовується вибір теми дисертації та її актуальність, показано зв'язок дослідження з науковими програмами, планами й темами, формулюються мета, завдання, об'єкт, предмет, методи і гіпотеза дослідження, визначається наукова новизна, практичне значення одержаних результатів і їх реалізація, особистий внесок здобувача, ступінь апробації і публікації результатів дисертаційного дослідження, зазначено структуру дисертації та її обсяг.

У **першому розділі** – *“Теоретико-організаційні та інституційні засади становлення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні”* – за результатами вивчення аналітичних праць вітчизняних фахівців та науковців автор дійшов висновку, що на сучасному етапі розвитку державності і формування наукової думки не сформульовані єдині концептуальні засади щодо шляхів реформування державного фінансового контролю. Поняття “контрольно-ревізійна система в державному управлінні” як підґрунтя для побудови сучасної моделі організації споріднених суб'єктів державного фінансового контролю до цього часу в науковій літературі не використовувалося.

Для обґрунтування сутності контрольно-ревізійної системи в державному управлінні та створення її ефективної моделі в роботі проаналізовано поняття контролю як функції управління й удосконалено класифікацію контролю шляхом визначення його типів у межах відповідних категорій із наведенням короткої характеристики. Встановлено, що поняття “контрольно-ревізійна система в державному управлінні” та “система державного фінансового контролю” не є тотожними. Перша є частиною другої, яка, у свою чергу, включає й інші системи податкового, митного, казначейського, внутрішньогосподарського й іншого контролю.

Аналізуючи доробки науковців щодо термінів “державний контроль” та “фінансовий контроль”, наведено схему співвідношення внутрішніх сегментів фінансового контролю та визначено роль і місце державного фінансового контролю, який є невід'ємною складовою державного управління та обов'язковою умовою нормального функціонування бюджетно-фінансової та фінансово-кредитної систем, що здійснюється уповноваженими державними органами контролю за формуванням, розподілом та витрачанням матеріальних ресурсів через державний сектор економіки.

Виходячи з вимог сучасного розвитку державного управління та з метою розв'язання проблеми побудови стійкої й ефективної моделі контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, у розділі обґрунтовано необхідність визначення предмета державного фінансового контролю та виокремлення категорії контролю публічних фінансів і майна.

Базуючись на конституційних засадах державного устрою, управління й контролю, з-поміж контролюючих та наглядових органів в окрему групу виділено суб'єкти державного фінансового



контролю спеціальної компетенції, до яких віднесено Рахункову палату, органи державної контрольно-ревізійної служби та підрозділи внутрішнього контролю й аудиту органів державного управління, а також Рахункову палату Верховної Ради Автономної Республіки Крим.

Загалом існує науково-практична проблема, що полягає в необхідності підвищення ефективності функціонування контрольно-ревізійної системи в державному управлінні. Це зумовлено тим, що утворення в кожній гілці влади власних органів контролю не сприяє створенню їх системи, підтвердженням чого є юридична розрізненість та автономність у діяльності цих органів.

Досліджуючи різні шляхи розв'язання цієї проблеми, автор вказує на необхідність формування цілісної контрольно-ревізійної системи в державному управлінні на базі суб'єктів державного фінансового контролю спеціальної компетенції, які мають впроваджувати найкращу практику здійснення контролю для забезпечення користувачів надійною й об'єктивною інформацією щодо стану управління суспільними ресурсами.

Окремо автор акцентує увагу на концептуальних недоліках у правовому та методологічному забезпеченні суб'єктів державного фінансового контролю спеціальної компетенції. Вказано також на організаційно-правову слабкість надвідомчого та внутрішньовідомчого контролю й аудиту.

Розділ завершується висновком щодо необхідності проведення спеціального комплексного дослідження із застосуванням системи відомих наукових методів і виходячи з принципів спадкоємності, альтернативності й системності.

У **другому розділі** – *“Роль вітчизняного та зарубіжного досвіду у формуванні контрольно-ревізійної системи в Україні”* – застосування методів історичної систематизації та тенденційного відтворення дало змогу автору дослідити трансформації державного контролю та показати розвиток вітчизняних контролюючих органів як за часів російської імперської влади, так і в епоху тоталітаризму.

Проаналізовано основні завдання, повноваження та особливості організації контролю Рахункового Приказу при царській Думі та Ревізіон-Колегії (XVII ст.), регіональних експедицій ревізії рахунків (XVIII ст.), Ревізії державних рахунків Комітету Міністрів та Державного контролю і його місцевих палат (XIX ст.), Державного контролю Української держави гетьмана П.Скоропадського (1918 р.), підрозділів Народного комісаріату фінансів, Контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів УРСР, радянського, партійного та народного контролю (XX ст.).

Узагальнюючи зарубіжний досвід, автор групує верховні інститути державного фінансового контролю за їх функціональними ознаками: 1) рахункові трибунали (суди) – нейтральні авторитетні колегіальні органи з експертизи фінансових операцій та адміністративних рішень (Німеччина, Португалія, Італія, Нідерланди, Франція, Бразилія, Бельгія, Іспанія, Румунія); 2) рахункові (контрольні) палати – органи, що здійснюють контроль за виконанням бюджету та дотриманням фінансово-бюджетної дисципліни від імені парламенту (Австрія, Угорщина, Польща, Болгарія, Японія); 3) національні управління аудиту (управління Генерального аудитора) – незалежні колегіальні (Чехія) та монократичні (Канада, Данія, Великобританія, Ірландія, Ісландія, Австралія, Ізраїль) державні органи, які уповноважені проводити фінансовий та адміністративний аудит державного сектора, проте також за протекцією верховного виборного органу.

Окремо вказано на можливість організації державного контролю через автономні контрольні органи виконавчої влади та централізовані ревізійні органи міністерства фінансів, що відповідають за наступний контроль бюджетних витрат урядових установ, а також через внутрішній аудит у системі певного відомства.

Аналіз закономірностей досвіду зарубіжних країн показав, що на початку другої половини XX ст. на міжнародній арені відбулися суттєві перетворення у сфері державного контролю та аудиту, у тому числі в питаннях підвищення статусу вищих органів аудиту, зміцнення їх незалежності та розширення повноважень.

Для розкриття пріоритетних напрямів розвитку контрольно-ревізійної системи в Україні у роботі:

– по-перше, проаналізовано основні вимоги Європейського Союзу у цій сфері, за якими: 1) внутрішній фінансовий контроль повинен бути одним із центральних елементів контролю в державному секторі; 2) поряд із попереднім (ex-ante) внутрішнім контролем має здійснюватися і наступний (ex-post) внутрішній аудит; 3) країни-кандидати мають довести незалежність власних органів зовнішнього контролю та гарантувати незалежний державний аудит фінансової звітності усіх державних установ;

– по-друге, здійснено оцінку врахування базових положень Лімської декларації керівних принципів аудиту в правовому полі організації державного фінансового контролю в Україні, у зв'язку з чим встановлено за доцільне: 1) удосконалити норми Конституції України в частині визначення статусу Рахункової палати як вищого органу аудиту та необхідного ступеня його незалежності; 2) надати вищому органу аудиту повноваження щодо контролю всіх державних витрат; 3) наділити вищій органу аудиту функціями перевірки результативності роботи підрозділів внутрішнього аудиту; 4) упровадити аудит адміністративної діяльності;

– по-третє, проаналізовано стандарти контролю Міжнародної організації вищих органів аудиту (INTOSAI) та Головного контрольного управління США, за результатами чого вказано на необхідність: 1) упровадження процедур звітування державними підприємствами вищому органу аудиту; 2) удосконалення планування контрольної діяльності в умовах співпраці із законодавчим органом; 3) посилення незалежності вищого органу аудиту; 4) організація зовнішнього аудиту надходжень та витрат місцевих бюджетів.

Виходячи із стандартів INTOSAI, у розділі проаналізовано дві основні складові державного аудиту, а саме: фінансовий аудит відповідності (правильності, законності) (regularity audit) та аудит адміністративної діяльності (performance audit).

Зазначено, що під фінансовим аудитом розуміється перевірка бухгалтерських записів та фінансової звітності; фінансових систем та окремих транзакцій; функціонування внутрішнього контролю та аудиту; а також адекватності прийняття об'єктом аудиту управлінських рішень.

Аудит адміністративної діяльності (ААД) – це системне тематичне дослідження з метою виявлення резервів економії публічних ресурсів, шляхів підвищення ефективності діяльності окремих ланок управлінської системи й удосконалення напрямів досягнення результативності прийнятих рішень. У структурі вищих органів аудиту департаменти фінансового аудиту та аудиту адміністративної діяльності функціонують автономно.

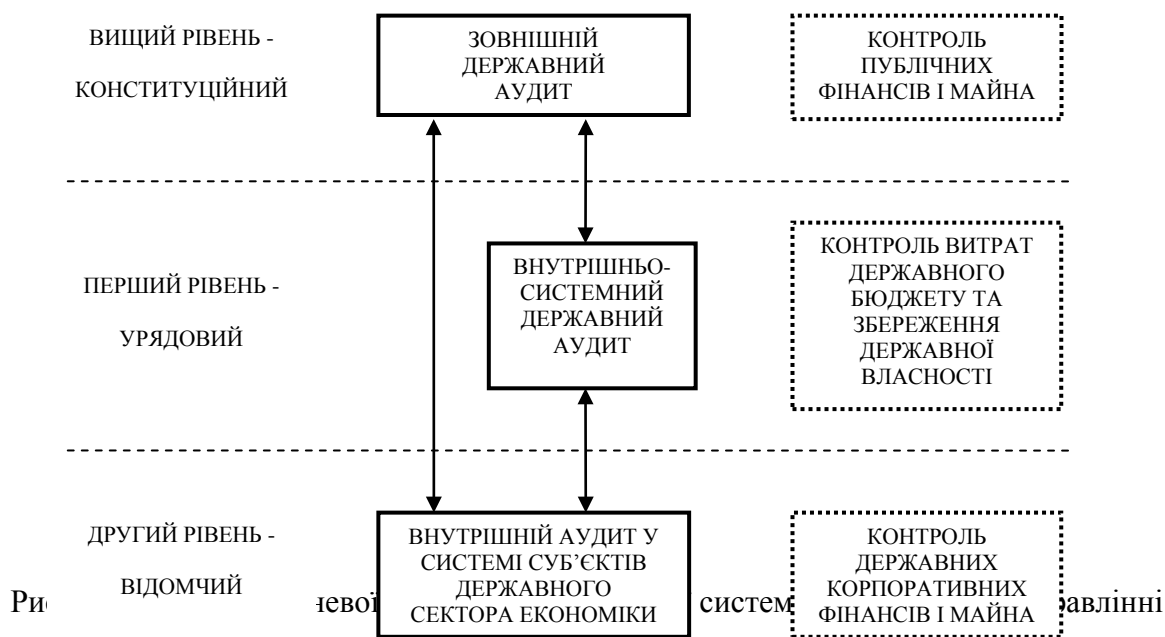
У **третьому розділі** – *“Шляхи реформування та вдосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні”*, – досліджуючи позиції сучасників стосовно можливих шляхів розвитку державного фінансового контролю, автор погоджується з тими фахівцями, які пропонують розробити науково обґрунтовану стратегію його розвитку.

Світові тенденції в організації державного фінансового контролю переконують у необхідності здійснення низки першочергових заходів удосконалення контрольно-ревізійної системи в Україні. Серед них: 1) посилення механізмів внутрішнього (внутрішньосистемного, внутрішньовідомчого) контролю та аудиту в системі органів державного управління й місцевого самоврядування, а також суб'єктів права в державному секторі; 2) утвердження урядового внутрішньосистемного фінансового контролю та аудиту на базі Міністерства фінансів і Головного контрольно-ревізійного управління; 3) створення системи органів незалежного зовнішнього державного аудиту шляхом розвитку регіональних рахункових палат на основі наявної розгалуженої мережі регіональних контрольно-ревізійних органів; 4) підвищення ефективності діяльності правоохоронних органів шляхом створення та розширення в їх структурі власних відділів фінансово-бухгалтерської експертизи за рахунок контингенту районних контрольно-ревізійних підрозділів.

У розділі проаналізовано чинні завдання суб'єктів контрольно-ревізійної системи та обґрунтовано необхідність розширення повноважень Рахункової палати для забезпечення

макроекономічного системного контролю й аналізу: виконання бюджетів різних рівнів, управління державним майном, надання пільг або гарантій органами влади, управління природними монополіями тощо. Передбачається, що цей контроль має здійснюватися за рахунок коштів загального фонду державного бюджету. При цьому не повинна виключатися можливість проведення фінансово-економічного контролю на контрактній (платній) основі стосовно громадських та благодійних організацій, профспілок і політичних партій, а також суб'єктів добровільного й обов'язкового страхування (страховиків).

Розроблено й обґрунтовано пропозиції щодо створення та закріплення сучасної національної моделі контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, що складається із трьох рівнів: вищий (конституційний), перший (урядовий) та другий (відомчий) (рис. 1).



Застосовуючи методи актуалізації, стандартизації та моделювання, до наукового обігу введено авторське визначення поняття “державний аудит”, обґрунтовано його сутність та шляхи юридизації, зокрема через розробку та прийняття рамкового законодавчого акта “Про державний аудит”. Уведення в національне законодавство терміна “державний аудит” дасть змогу чітко окреслити сферу діяльності суб'єктів контрольно-ревізійної системи в державному управлінні та виокремити цю специфічну галузь з-поміж інших складових державного фінансового контролю (зокрема, казначейського превентивного бюджетного контролю, податкового фіскального, митного фінансового, фінансово-бухгалтерського контролю та ін.)

До суб'єктів державного аудиту віднесено ті органи (підрозділи) спеціальної компетенції, завданням яких є проведення державного аудиту, що реалізується нині саме через контрольно-ревізійну діяльність.

Розкриваючи сутність поданої моделі, автор виходить з того, що на вищому (конституційному) рівні Рахунковою палатою та регіональними рахунковими палатами повинен здійснюватися зовнішній (незалежний) державний аудит для забезпечення контролю публічних фінансів і майна, на першому (урядовому) рівні необхідно закріпити механізми внутрішньосистемного державного аудиту для забезпечення контролю витрат державного бюджету та збереження державної власності, виконавцем яких є Головне контрольно-ревізійне управління України, а для забезпечення контролю за державними корпоративними фінансами і майном на другому (відомчому) рівні пропонується передбачити відповідні механізми внутрішнього аудиту як у системі органів управління державного сектора, так і в системі органів місцевого самоврядування та підпорядкованих їм підприємствах і організаціях. При цьому суб'єкт аудиту нижчого рівня звітує про свою

діяльність перед суб'єктом аудиту вищого рівня, а в зворотному напрямі здійснюється методологічна, методична та інформаційно-технічна підтримка.

Наголошується, що реалізація цих ідей потребує концептуального перегляду чинного законодавства шляхом: 1) внесення змін до Конституції України щодо визначення засад заснування вищого органу державного аудиту, необхідного ступеня його незалежності й основних повноважень з питань державного аудиту; 2) розроблення та прийняття Закону України "Про державний аудит" щодо основ організації трирівневої контрольно-ревізійної системи; 3) внесення змін до Закону України "Про Рахункову палату"; 4) прийняття та коригування урядових рішень з питань організації урядового внутрішньосистемного державного аудиту.

Виходячи з нових завдань, окреслено рівні відповідальності кожної ланки контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, які групуються за видами аудиту: оцінювання господарської діяльності, фінансової звітності та бюджетних програм здійснюються через фінансовий аудит, а оцінювання державних програм, державного управління та державної політики реалізуються шляхом аудиту адміністративної діяльності (рис. 2).

Особливу увагу автор відводить питанню незалежності вищого органу державного аудиту. Зокрема, виділено інституційну, персональну, функціональну, фінансову та професійну незалежність. Обґрунтовано, що відсутність у Конституції України закріплення незалежності Рахункової палати призводить до послаблення статусу вищого органу аудиту.

У розділі систематизовано критерії професіоналізму кадрів контрольно-ревізійної системи в державному управлінні, а також психологічні, морально-етичні якості, якими повинні володіти державні аудиторів.

ОРГАН АУДИТУ / РІВЕНЬ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ	РАХУНКОВА ПАЛАТА ТА РЕГІОНАЛЬНІ РП	МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ ТА ГОЛОВКРУ	ПІДРОЗДИЛИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
ОЦІНЮВАННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ			
ОЦІНЮВАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ			
ОЦІНЮВАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ			
ОЦІНЮВАННЯ ДЕРЖАВНИХ ПРОГРАМ			
ОЦІНЮВАННЯ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ			
ОЦІНЮВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПОЛІТИКИ			

Крім того, одним з основних критеріїв державного аудиту займає виховання особистісних характеристик державних аудиторів, сприяння їх професіоналізації. Виділено 10 основних фахових (крім морально-етичних) критеріїв професіоналізму, яким має відповідати державний аудитор. Він повинен: 1) мати вищу освіту відповідного фахового спрямування; 2) бути компетентним, тобто володіти необхідним набором знань, умінь і навичок для виконання посадових обов'язків; 3) мати практичний

досвід аудиторської роботи; 4) уміти усно та письмово формулювати точку зору, оцінювати та робити висновки; 5) бути самостійним, працездатним і відповідальним за якісне виконання дорученої справи; 6) володіти організаторськими здібностями та хистом оперативного й аналітичного мислення; 7) безумовно дотримуватися вимог законодавчих та нормативно-правових актів щодо прав і законних інтересів органів влади, суб'єктів господарювання та громадян; 8) бути ініціативним та творчим; 9) постійно вивчати, засвоювати й застосовувати передовий досвід аудиторської діяльності; 10) бути впевненим у корисності та прогресивності виконуваної роботи; мати мотивацію до праці й бажання просуватися по службі.

Вивчаючи вимоги до людських якостей, автор виділяє такі відомі етичні норми: дисциплінованість, сумлінність, коректність, комунікабельність, ввічливість, добросовісність, розсудливість, витривалість. При цьому специфіка аудиторської роботи вимагає від державного аудитора здатності працювати в команді та вміти переконувати аргументами та логікою.

## **ВИСНОВКИ**

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоноване нове вирішення наукового завдання, що полягає в дослідженні розвитку й удосконаленні контрольно-ревізійної системи в державному управлінні з метою науково-технічного обґрунтування та розробки рекомендацій для підвищення ефективності функціонування цієї системи, що сприятиме упорядкуванню статусу, структури, завдань, функцій та повноважень органів спеціальної компетенції, які здійснюють державний фінансовий контроль використання державних (у тому числі бюджетних) коштів у формі ревізій та перевірок.

Проведене дисертаційне дослідження розвитку та шляхів удосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні у цілому підтверджують, що вихідна методологія правильна, поставлені завдання реалізовані, мета досягнута, покладена в основу дослідження наукова позиція автора себе виправдала й гіпотеза підтвердилася. На основі здійсненого дослідження зроблені такі висновки і запропоновані пропозиції, що мають теоретичне і практичне значення:

1. Сьогодні у вітчизняній науці відсутні фундаментальні дослідження організаційних проблем розвитку контрольно-ревізійної системи в державному управлінні в умовах євроінтеграційних процесів. Раніше ця проблема в цілому спеціально не досліджувалася, хоча окремі питання державного фінансового контролю були предметом уваги вчених-економістів і правників. Поняття “контрольно-ревізійна система в державному управлінні” як підґрунтя для побудови сучасної моделі організації споріднених суб'єктів контролю до цього часу в науковій літературі не використовувалося, а організаційні аспекти цього питання в наукових роботах викладені фрагментарно, без системного обґрунтування.

Виходячи з класифікації контролю, сутність і призначення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні полягає в організації державного спеціалізованого наступного фінансово-економічного контролю у формі ревізій та перевірок з метою запобігання та усунення негативних управлінських дій та їх наслідків. Фінансовий контроль, який реалізується в інтересах держави через державний сектор економіки, і є державним фінансовим контролем. Контрольно-ревізійна система в державному управлінні є складовою системи державного фінансового контролю. До суб'єктів державного фінансового контролю спеціальної компетенції належать: Рахункова палата, органи державної контрольно-ревізійної служби та підрозділи внутрішнього контролю й аудиту органів державного управління, а також Рахункова палата Верховної Ради Автономної Республіки Крим.

2. Розкриття змісту предмета державного фінансового контролю дає змогу виділити його складові в єдину категорію – “публічні фінанси і майно”. Контроль публічних фінансів і майна включає контроль за: виконанням бюджетів усіх рівнів та бюджетів фондів соціального страхування; державним боргом; приватизаційними процесами; надходженням, витрачанням і збереженням фінансів і майна, станом та достовірністю бухгалтерського обліку й звітності

суб'єктів права державного сектора; управлінням коштами державних лотерей; ситуацією з реалізації цінової політики природними монополіями; ефективністю управління державною та комунальною частками в акціонерних товариствах та кредитно-фінансових організаціях; ефективністю управління об'єктами, в інтересах яких органи державної влади та місцевого самоврядування надають пільги або гарантії; витрачанням коштів міжнародної технічної допомоги, коштів і майна громадських, благодійних організацій, профспілок та політичних партій, коштів суб'єктів добровільного та обов'язкового страхування (страховиків).

Утворення останніми роками в кожній гілці влади власних органів контролю призвело до юридичної розрізненості та автономності їх діяльності, що зумовлює необхідність створення цілісної контрольно-ревізійної системи в державному управлінні на базі суб'єктів державного фінансового контролю спеціальної компетенції. Статус, незалежність та компетенція суб'єктів системи мають ознаки законодавчої неврегульованості. До проблемних питань діяльності суб'єктів контрольно-ревізійної системи в державному управлінні слід віднести необхідність удосконалення понятійного апарату, забезпечення доказовості викладених фактів, посилення системного аналізу, складання об'єктивних висновків та поглиблення роботи над практичністю пропозицій, сформульованих за результатами контролю.

3. Дослідження еволюції контролю в державному управлінні свідчить, що на різних історичних етапах спостерігаються тенденції щодо створення самостійного та незалежного від зовнішніх впливів, потужного та дійового державного фінансового контролю. Перші згадки про органи контролю державних доходів та видатків датуються 1654 р. (Рахунковий Приказ при царській Думі Російської імперії). Регіональні експедиції ревізії рахунків уперше створено наприкінці XVIII ст. в умовах децентралізації управління. На початку XIX ст. уперше впроваджено перевірки ефективності державних витрат. Прогресивні реформи у фінансовій та ревізійній системі відбулися наприкінці XIX ст. шляхом заснування незалежної ревізійної установи – Державного контролю та утворення його місцевих палат. В Українській державі гетьмана П.Скоропадського 1918 р. існував Державний контроль, посадові особи якого мали певний імунітет та незалежність у прийнятті рішень. У XX ст. за доби Радянської влади державному фінансовому контролю відводилося другорядне (після робочого, радянського, партійного та народного контролю) значення. А в результаті низки трансформацій із 1956 р. Контрольно-ревізійне управління Міністерства фінансів УРСР стало прототипом сучасної державної контрольно-ревізійної служби в Україні.

4. Узагальнення закономірностей організації державного фінансового контролю й аудиту за кордоном свідчить, що в більшості країн світу провідна роль у цій сфері належить авторитетним та незалежним вищим органам аудиту (рахункові трибунали (суди)); рахункові (контрольні) палати; національні колегіальні та монократичні управління Генерального аудитора, які здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектора з точки зору дотримання ними принципів законності, правильності, відповідності, ефективності та результативності діяльності. У разі необхідності створюються регіональні представництва цих органів. У низці країн розвиненим є внутрішній аудит.

5. Виходячи із стратегії розвитку державності в Україні, до пріоритетів удосконалення національної контрольно-ревізійної системи в державному управлінні слід віднести гармонізацію національного законодавства з нормами Лімської декларації керівних принципів аудиту, стандартів аудиту та стандартів внутрішнього контролю INTOSAI, а також із вимогами Європейського Союзу, які пов'язані із забезпеченням інституційної, персональної, функціональної, фінансової та професійної незалежності державного аудиту з урахуванням принципів прозорості та публічності діяльності. Відсутність в Україні єдиних підходів до розв'язання проблеми реформування контрольно-ревізійної системи в державному управлінні потребує розробки науково обґрунтованої Концепції стратегічних засад її розвитку.

Закріплення потребує модель контрольно-ревізійної системи, яка складається з трьох рівнів: на вищому (конституційному) рівні Рахунковою палатою та регіональними рахунковими палатами забезпечується незалежний державний аудит для контролю публічних

фінансів і майна; на першому (урядовому) рівні Мінфіном та ГоловКРУ реалізується внутрішньосистемний державний аудит для контролю витрат державного бюджету та збереження державної власності, а також координації роботи підрозділів внутрішнього аудиту в системі виконавчої влади; на другому (відомчому) рівні здійснюється внутрішній аудит у системі всіх суб'єктів державного сектора економіки для контролю державних (у тому числі комунальних) корпоративних фінансів і майна.

Для цілей запропонованої моделі юридизації підлягає єдина форма контролю – “державний аудит”, що, за авторським визначенням, є функцією державного управління та формою державного контролю, яка реалізується шляхом аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта права з метою з'ясування правильності ведення ним обліку й достовірності показників фінансової звітності, законності здійснення операцій та відповідності їх установленим нормам, а також дослідження економічності, ефективності й результативності адміністративної діяльності в державному секторі економіки (враховуючи комунальну сферу) для внесення пропозицій та рекомендацій щодо виправлення виявлених недоліків.

Для упорядкування меж компетенції органів державного аудиту необхідно окреслити діяльність кожної ланки системи відповідним рівнем відповідальності: 1) підрозділи внутрішнього аудиту здійснюють оцінювання господарської діяльності та фінансової звітності; 2) органи внутрішньосистемного аудиту, крім того, оцінюють бюджетні та державні програми; 3) органи незалежного державного аудиту виконують оцінювання господарської діяльності, фінансової звітності, бюджетних та державних програм, державного управління й державної політики.

Нормативного закріплення в державній службі потребує професійне визначення поняття “державний аудитор”. Набір критеріїв професіоналізму державних аудиторів виходить за межі загальних принципів професіоналізму державних службовців. Загартування професійних та морально-етичних якостей потребує централізованих підходів у реалізації підготовки перших державних аудиторів, кваліфікованих за міжнародними стандартами.

На основі результатів дисертаційного дослідження вважаємо за доцільне внести такі пропозиції:

- закріпити в окремому розділі Конституції України основні питання організації державного аудиту, а також статус Рахункової палати як вищого органу державного аудиту й засади незалежності Рахункової палати та регіональних рахункових палат;

- розробити рамковий законодавчий акт “Про державний аудит”, в якому: сформулювати нове поняття – “державний аудит”, окреслити засади організації трирівневої контрольно-ревізійної системи в державному управлінні та юридизувати межі компетенції кожної ланки цієї системи;

- уточнити норми Закону України “Про Рахункову палату” й упорядкувати механізми внутрішньосистемного державного аудиту на урядовому рівні;

- упровадити в практичній діяльності Рахункової палати та регіональних рахункових палат нову прогресивну форму контролю – аудит адміністративної діяльності (або аудит ефективності управління), що здійснюється автономно від фінансового аудиту, які в сукупності утворюють державний аудит;

- розробити Національні стандарти державного аудиту, в яких упорядкувати вимоги до здійснення контрольної діяльності суб'єктами контрольно-ревізійної системи в державному управлінні;

- узагальнити в Кодексі етики державних аудиторів систему цінностей і розмаїття етичних принципів діяльності професійних фахівців системи;

- створити умови для централізованої підготовки державних аудиторів за міжнародними стандартами.

Проведене дослідження дало змогу виявити низку наукових проблем, які потребують розв'язання в інших роботах. А саме: удосконалення правового забезпечення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні; розробка керівних принципів та методологічних основ державного аудиту; розкриття змісту аудиту адміністративної

діяльності та його впровадження; розробка й упровадження програм підготовки державних аудиторів, кваліфікованих за міжнародними стандартами.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

1. Мамишев А.В. Державна контрольно-ревізійна служба в системі органів фінансового контролю України: сучасний стан // Вісн. УАДУ. – 1999. – № 4. – С. 91-97.
2. Мамишев А.В. Про механізм проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні // Зб. наук. пр. УАДУ / За заг. ред. В.І. Лугового, В.М. Князева. – К.: Вид-во УАДУ, 2000. – Вип. 1. – С. 51-60.
3. Мамишев А.В. Критерії професіоналізму державного службовця – працівника державної служби в Україні // Зб. наук. пр. УАДУ / За заг. ред. В.І.Лугового, В.М.Князева. – К.: Вид-во УАДУ, 2000. – Вип. 2: У 4 ч. – Ч. 1. – С. 322-327.
4. Мамишев А.В. Організація роботи органів державної контрольно-ревізійної служби на регіональному рівні // Актуальні проблеми державного управління: Наук. зб. – О.: ОФ УАДУ, 2000. – Вип. 4. – С. 83-89.
5. Мамишев А.В. Аудит ефективності державного управління: проблеми і перспективи // Зб. наук. пр. УАДУ / За заг. ред. В.І.Лугового, В.М.Князева. – К.: Вид-во УАДУ, 2002. – Вип. 2. – С. 34-38.
6. Мамишев А.В. Концептуальні проблеми функціонування суб'єктів зовнішнього та внутрішнього контролю як складових контрольно-ревізійної системи в Україні // Вісн. НАДУ. – 2004. – № 1. – С. 232-238.
7. Мамишев А.В. Модель контрольно-ревізійної системи в державному управлінні // Економіка України. – 2004. – № 9. – С. 46-52.
8. Мамишев А.В. Державна контрольно-ревізійна служба – дійова ланка контролю в системі органів виконавчої влади України // Державна виконавча влада в Україні: формування та функціонування: Зб. наук. пр. / Кол. авт.; Наук. кер. Н.Р.Нижник. – К.: Вид-во УАДУ, 2000. – Ч. 2. – С. 275-287.
9. Мамишев А.В. Розвиток державного фінансового управління і контролю в умовах формування громадянського суспільства // Суспільні реформи та становлення громадянського суспільства в Україні: Матеріали наук.-практ. конф. за міжнар. участю (30 трав. 2001 р., Київ): У 3 т. / За заг. ред. В.І.Лугового, В.М.Князева. – К.: Вид-во УАДУ, 2001. – Т. 1. – С. 270-273.
10. Мамишев А.В. Справедливий аудит – справедливе суспільство (Південна Корея) // Фінансовий контроль. – 2002. – № 3. – С. 63-64.
11. Мамишев А.В. Орієнтири та пріоритети на шляху трансформації державного фінансового контролю України до європейських стандартів // Державне управління в умовах інтеграції України в Європейський Союз: Матеріали наук.-практ. конф. за міжнар. участю (29 трав. 2002 р., Київ): У 2 т. / За заг. ред. В.І.Лугового, В.М.Князева. – К.: Вид-во УАДУ, 2002. – Т. 1. – С. 114-115.
12. Мамишев А.В. Трансформації органів контролю в епоху тоталітаризму // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2. – С. 61-66.
13. Мамишев А.В. Зміст і призначення контролю в механізмі управління // Економіка. Фінанси. Право. – 2003. – № 3. – С. 5-10.
14. Мамишев А.В. Засади організації контролю публічних фінансів і майна // Фінансовий контроль. – 2003. – № 4. – С. 35-37.
15. Мамишев А.В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежем // Фінанси України. – 2003. – № 11. – С. 126-136.
16. Мамишев А.В. Державний аудит в Ірландії // Фінансовий контроль. – 2004. – № 2. – С. 51-55.



17. Мамишев А.В. Захід розпочав півстоліття тому (Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю виконання бюджетних програм) // Фінансовий контроль. – 2004. – № 3. – С. 11-14.

18. Мамишев А.В. Шляхи європеїзації державного аудиту // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 144-150.

19. Байбекова О.О., Мамишев А.В. Про систему державного управління і контролю Швеції // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 62-63. Авторських – 1 с.

## АНОТАЦІЇ

**Мамишев А.В. Розвиток та вдосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата наук з державного управління за спеціальністю 25.00.02 – механізми державного управління. – Національна академія державного управління при Президентові України. – Київ, 2005.

У дисертації досліджено теоретичні та практичні проблеми розвитку й удосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні. Удосконалено класифікацію контролю в системі управління. Визначено сутність і призначення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні. Обґрунтовано необхідність виокремлення категорії контролю публічних фінансів і майна. Проаналізовано концептуальні проблеми в правовому й методологічному забезпеченні діяльності суб'єктів державного фінансового контролю спеціальної компетенції.

Проведено комплексне дослідження еволюції державного контролю й аналіз закономірностей організації державного фінансового контролю й аудиту за кордоном. Сформульовано пропозиції щодо закріплення сучасної національної моделі контрольно-ревізійної системи в державному управлінні. Вказано на необхідність широкого застосування адекватної світовій практиці форми контролю – державного аудиту та прийняття рамкового законодавчого акта “Про державний аудит”. Окреслено рівні відповідальності кожної ланки контрольно-ревізійної системи в державному управлінні.

Окремо вивчено питання незалежності вищого органу державного аудиту та професіоналізму кадрів контрольно-ревізійної системи. Вказано на необхідність узагальнення системи етичних принципів у Кодексі етики державних аудиторів.

**Ключові слова:** контрольно-ревізійна система, державне управління, публічні фінанси, державний фінансовий контроль, державний аудит, незалежність, етика, професіоналізм.

**Мамишев А.В. Развитие и усовершенствование контрольно-ревизионной системы в государственном управлении. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата наук государственного управления по специальности 25.00.02 – механизмы государственного управления. – Национальная академия государственного управления при Президенте Украины. – Киев, 2005.

В диссертации исследованы теоретические и практические проблемы развития и усовершенствования контрольно-ревизионной системы в государственном управлении. Усовершенствована классификация контроля в механизме управления, определены сущность и понятие контрольно-ревизионной системы в государственном управлении.

С целью построения устойчивой и эффективной модели контрольно-ревизионной системы в государственном управлении обусловлено необходимость выделения категории контроля публичных финансов и имущества, сформулированы его составляющие.

В отдельную группу выделены субъекты государственного финансового контроля специальной компетенции, к которым относятся: Счетная палата, органы государственной

контрольно-ревизионной службы и подразделения внутреннего контроля и аудита органов государственного управления, а также Счетная палата Верховной Рады Автономной Республики Крым. Проанализированы концептуальные проблемы в правовом и методологическом обеспечении деятельности этих субъектов.

Диссертация содержит тенденциозное отображение трансформаций государственного контроля. Установлено, что на разных исторических этапах эволюции контроля в государственном управлении происходили уверенные шаги к созданию самостоятельного и независимого от внешнего воздействия, мощного, деятельного и объективного государственного финансового контроля.

Результаты комплексного изучения зарубежного опыта организации государственного финансового контроля и аудита показали, что ведущая роль в этой области принадлежит авторитетным и независимым высшим органам аудита, которые в работе сгруппированы по функциональным признакам. Отдельно указано на организацию государственного контроля через автономные контролирующие органы исполнительной власти, централизованные органы министерства финансов и подразделения внутреннего аудита.

С целью раскрытия приоритетных направлений развития контрольно-ревизионной системы в Украине проанализированы основные требования Европейского Союза и международных стандартов в сфере государственного аудита. Рассмотрены основные составляющие государственного аудита, а именно: финансовый аудит соответствия (правильности, законности) и аудит административной деятельности.

Разработаны и обусловлены предложения относительно создания и закрепления современной национальной модели контрольно-ревизионной системы в государственном управлении, которая состоит из трех уровней: высший (конституционный), первый (правительственный) и второй (ведомственный). Автор подчеркивает, что отличием от действующей практики есть тот факт, что контрольная деятельность реализуется путем применения адекватной мировой практике формы контроля – государственного аудита.

В работе дано авторское определение понятия “государственный аудит”, определено сущность и аргументированы пути его юридизации, а именно – разработка и принятие рамочного законодательного акта “О государственном аудите”. К субъектам государственного аудита отнесены те органы (подразделения) специальной компетенции, заданием которых есть проведение государственного аудита, реализующегося сегодня именно через контрольно-ревизионную деятельность.

Очерчены уровни ответственности каждого звена контрольно-ревизионной системы в государственном управлении, которые группируются по видам аудита: оценивание хозяйственной деятельности, финансовой отчетности и бюджетных программ осуществляются путем финансового аудита, а оценивание государственных программ, государственного управления и государственной политики реализуются путем аудита административной деятельности.

Особое внимание уделено вопросу независимости высшего органа государственного аудита. Аргументировано, что отсутствие закрепления независимости Счетной палаты в Конституции Украины приводит к ослаблению статуса высшего органа государственного аудита.

Систематизировано критерии профессионализма кадров контрольно-ревизионной системы, а также психологические, моральные и этические качества, которыми должны обладать государственные аудиторы. Установлено, что критерии профессионализма государственных аудиторов выходят за рамки общих принципов профессионализма государственных служащих. Указано на необходимость обобщения системы этических принципов в Кодексе этики государственных аудиторов. Автор подчеркивает целесообразность применения централизованных подходов к подготовке первых государственных аудиторов, квалифицированных по международным стандартам.

**Ключевые слова:** контрольно-ревизионная система, государственное управление, публичные финансы, государственный финансовый контроль, государственный аудит, независимость, этика, профессионализм.

**Mamyshev A.V. Development and Improvement of the Control and Revision System in Public Administration. – Manuscript.**

The thesis for a Candidate of Science Degree in Public Administration; specialty: 25.00.02 – Mechanisms of Public Administration. – National academy of Public Administration, Office of the President of Ukraine. – Kyiv, 2005.

The thesis is focused on theoretical and practical problems of development and improvement of a control and revision system in public administration. The presented work enhances the classification of control in a management system by developing the conceptual basis for a control and revision system in public administration and justifying the need to view the public finance and property control as a separate classification category. The analysis of conceptual problems in legal and methodological provisions for the activity of the special competence state financial control subjects is conducted.

This research study encompasses the evolution of state control and analysis of organizing state financial control abroad. It puts forward propositions for reinforcing the use of the modern national control and revision system model in public administration. The study articulates the need for a broad application of internationally accepted practices of government audit and the need for the legislative act “On Government Auditing.” The levels of responsibility of each link of the control and revision system in public administration are outlined.

The issues of independence of supreme audit institution and professionalism of control and revision system staff are scrutinized. The necessity of generalization of ethic principles system into the Code of Ethics of Government Auditors is discussed.

**Key words:** control and revision system, public administration, public finance, state financial control, government audit, independence, ethics, professionalism.