

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені В. Н. КАРАЗІНА



**ЗБІРНИК
СИТУАЦІЙНИХ ВПРАВ
З ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ**

А. В. Хмельков

Навчальний посібник

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені В. Н. КАРАЗІНА

А. В. Хмельков

**ЗБІРНИК
СИТУАЦІЙНИХ ВПРАВ
З
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Навчальний посібник

Харків – 2022

УДК 35.072.6:336.131 (075.8)
Х-65

Рецензенти:

Ткаченко С. О. – к.е.н., доцент, завідувач кафедри соціальних та економічних дисциплін Харківського національного університету внутрішніх справ;

Марченко О. С. – д.е.н., професор, кафедри економічної теорії Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого.

*Затверджено до друку рішенням Вченої ради
Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна
(протокол № 10 від 27 червня 2022 року)*

Хмельков А. В.

Х-65 Збірник ситуаційних вправ з державного фінансового контролю : навч. посіб. /
А. В. Хмельков. – Харків : ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2022. – 92 с.

ISBN 978-966-285-740-5

У навчальному посібнику пропонуються ситуаційні вправи, які складені відповідно до лекційного та семінарського матеріалу з дисципліни «Державний фінансовий контроль».

Зразки запропонованих тематичних задач дають змогу як закріпити опрацьований на лекціях та семінарських заняттях матеріал, так і опанувати сучасними теоретичними інструментами задля аналізу результативності системи державного фінансового контролю та її суб'єктів.

Навчальний посібник розрахований на студентів, аспірантів і фахівців у галузі публічних фінансів та державного фінансового контролю.

УДК 35.072.6:336.131 (075.8)

ISBN 978-966-285-740-5

© Харківський національний університет
імені В. Н. Каразіна, 2022

© Хмельков А. В., 2022

© Пруднік Н. Є., макет обкладинки, 2022

Навчальне видання

Хмельков Андрій Володимирович

**ЗБІРНИК СИТУАЦІЙНИХ ВПРАВ
З ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Навчальний посібник

Коректор *О. В. Анцибора*
Комп'ютерне верстання *О. С. Чистякова*
Макет обкладинки *Н. Є. Пруднік*

Формат 60х84/16. Ум. друк. арк. 5,12. Наклад 100 пр. Зам. № 19/22.

Видавець і виготовлювач
Харківський національний університет імені В. Н. Каразіна,
61022, м. Харків, майдан Свободи, 4.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК №3367 від 13.01.2009

Видавництво ХНУ імені В. Н. Каразіна
Тел. 705-24-32

ЗМІСТ

Передмова	4
Список скорочень.....	7
Розділ 1	
Розрахунок предмета контролю: навчальні цілі та теоретичне розкриття питання	9
Завдання А.....	12
Завдання В.....	16
Завдання С.....	19
Завдання D.....	21
Висновки до розділу 1.....	25
Розділ 2	
Аналіз результативності суб'єктів контролю (агентів інституту контролю): навчальні цілі та теоретичне розкриття питання.....	27
Завдання Е	33
Завдання F	38
Завдання G.....	41
Завдання Н.....	43
Завдання І	49
Завдання J	51
Завдання К.....	53
Висновки до розділу 2.....	55
Розділ 3	
Оцінювання фінансової вигоди від наявності системи державного фінансового контролю (інституту контролю): навчальні цілі та теоретичне розкриття питання	57
Завдання L	64
Завдання М.....	67
Завдання N.....	71
Завдання О.....	74
Завдання Р	78
Завдання Q.....	81
Завдання R.....	85
Завдання S	88
Висновки до розділу 3.....	90
Список використаної літератури	92

ПЕРЕДМОВА

The concept and establishment of audit is inherent in public financial administration as the management of public funds represents a trust.

INTOSAI-P 1

Пошук методів підвищення якості контрольованого використання публічних ресурсів, зокрема публічних фінансів, вимагає від дослідників звернути свій погляд не тільки в бік інструментарію контролю та в бік предметно-об'єктної сфери контролю, але і приділити увагу питанням результативності контрольних заходів та власним показникам з результативності контролюючих інституцій. Перш за все, акцент робиться на вивченні результативності у вартісному виразі за грошовим виміром. Для цього потрібно збільшити масштаб погляду на проблему та поглибити вивчення питання з державного фінансового контролю через підняття цього питання з системного рівня дослідження на інституційний рівень.

Схематично теорію викладення питання, що є державний фінансовий контроль (причини та цілі його виникнення, а також механізм функціонування), можна представити так: спочатку – абстрактна частина, тобто це функція фінансів з їх ієрархією (де нас цікавить лише контрольна функція), далі – інституційна частина, тобто інститут контролю з причинами його виникнення, з його формальним та неформальним закріпленням виникаючих норм, правил, обмежень, а також з утворенням провідників його інтересів (тобто агентів інституту контролю), тоді – системна частина, тобто система ДФК, та те, як вона реалізована у практиці, з її організаційною структурою (у вигляді видів, форм, методів, принципів, елементів та характеру організації контролю), а також з її якісною характеристикою (в першу чергу її цілісність, в другу чергу її результативність). Таким чином, без перебільшень, інститут контролю (з його агентами) можна вважати необхідним елементом зв'язку між контрольною функцією фінансів та похідним від неї практичним результатом (тобто практикою здійснення контролю країни), або, інакше кажучи, інститут контролю є неодмінною стадією реалізації контрольної функції фінансів у фінансовій практиці суспільства.

Збільшення масштабу вивчення питань державного фінансового контролю з системного рівня на інституційний рівень дає нам декілька переваг:

по-перше, дозволяє нам поставити знак рівності: між «інститут контролю» та «державний фінансовий контроль» / «система державного

фінансового контролю», між «агент інституту контролю» та «суб'єкт державного фінансового контролю» / «квазісуб'єкт державного фінансового контролю», між «предметом і об'єктом інститут контролю» та «предметом і об'єктом державного фінансового контролю». Підґрунтям до такої рівноваги є те, що на формальному рівні інститут контролю як «продукт людського задуму» набуває форми у вигляді державного фінансового контролю та його системи (зі всіма складовими: предмет, об'єкт, методи, форми, принципи тощо), маючи таку ж мету – контроль за формуванням, збереженням та використанням суспільних (не приватних) ресурсів. У подальшому це унеможливить понятійну плутанину під час досліджень державного фінансового контролю як з погляду крізь призму фінансової науки, так і з погляду крізь призму інших наук: інституціоналізму; інституційної політичної економії; інституційної архітекτονіки;

по-друге, пошук причинно-наслідкових зв'язків у процесах, які відбуваються в сфері фінансового контролю, здійснюється на всіх рівнях: абстрактному, інституційному та системному. Що беззаперечно має позитивні наслідки для вивчення питань контролю.

Застосування інституційного підходу до вивчення суспільного явища – державний фінансовий контроль, дозволяє нам як встановлювати причини, наслідки та зв'язки проблем, так і знаходити та пропонувати вирішення окреслених проблем через зміну «правил гри».

Підготовка цього видання є продовженням інформаційного забезпечення навчального процесу з дисципліни «Державний фінансовий контроль», яка викладається у Харківському національному університеті імені В. Н. Каразіна та відповідає програмі вказаної навчальної дисципліни і забезпечує досягнення запланованих результатів навчання з компетентності та результативності, які ставляться на лекціях та закріплюються на семінарських заняттях.

Представлена праця доповнює виданий автором підручник «Державний фінансовий контроль» [13] аналітичними інструментами оцінки якості функціонування системи державного фінансового контролю країни та її суб'єктів на підґрунті останніх авторських розробок та є синтезом наукової розробки і прикладної результативності. Запропоновані інструменти аналізу мають теоретичне походження, однак повністю інтегруються з практикою контролю через використання певним чином баз даних: офіційно опублікованих щорічних публічних звітів суб'єктів контролю та офіційної звітності з публічних фінансів. Більше того, наведені аналітичні формули та алгоритми їх застосування створюють умови для здійснення інтерпретації об'єктивних даних з метою додаткової оцінки результативності практики фінансового контролю.

В цілому видання доповнює лекційний матеріал дисципліни «Державний фінансовий контроль» такими навчальними навичками, як «data mining» та «data extraction», вкрай потрібними для роботи з великими даними, у тому числі з «raw data» у фінансовій сфері в цілому, та для роботи з великими даними у фінансовій звітності, яка застосовується інституціями контролю зокрема.

Навчальний посібник структурно складається з:

- списку скорочень, який угруповує професійні скорочення та специфічні поняття;
- визначення навчальних цілей до кожного тематичного розділу та їх теоретичного обґрунтування;
- добірки ситуаційних вправ у вигляді згрупованих задач за трьома тематичними розділами, які побудовано за допомогою індуктивного методу дослідження, що дозволяє досягти одразу декілька навчальних цілей: по-перше, обов'язковість вирішення всіх задач кожного розділу як умова, без чого неможливо перейти до вирішення останньої задачі останнього розділу. По-друге, відсутність зайвих розрахунків через застосування попередньо зроблених розрахунків, які стають у основну частину розрахунків у подальших задачах;
- висновків за розділами;
- списку використаної літератури, побудованого лише на необхідних джерелах.

Додатковою перевагою навчального посібника, з теоретичної та навчальної точки зору, є те, що у ньому не міститься прикладів розрахунків¹ (які дуже швидко втрачають актуальне значення), а визначається покроковий алгоритм розв'язання поставлених завдань, побудований за певною логікою.

¹ Апробацію розрахунків зроблено у попередніх наукових публікаціях автора [15; 16; 17].

² Дослідження вартості майна державної та комунальної власності в межах цього завдання

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ

Агент інституту контролю	Структурний елемент інституту контролю, який реалізує його функції і містить у собі теоретичний рівень – суб'єкт державного фінансового контролю і прикладний рівень – державний орган фінансового контролю в національній та наднаціональній термінології
Бюджетний кодекс	Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456
ДАСУ	Державна аудиторська служба України
ДФК	Державний фінансовий контроль
Зведений бюджет	Зведений бюджет України
Інститут контролю	Бінарний елемент соціальної структури, націлений на контроль над формуванням, розподілом і використанням публічних фінансів за допомогою специфічних формальних і неформальних засобів, а також механізмів
Єдиний внесок	Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
Казначейство	Державна казначейська служба України
Квазісуб'єкт контролю	Орган влади або його структурний підрозділ, подібний до суб'єкта державного фінансового контролю за деякими функціями, що прямо або побічно належить до системи державного фінансового контролю та має підконтрольність і підзвітність суб'єктам контролю
Мінфін	Міністерство фінансів України
Об'єкт контролю	Публічні установи, органи влади (що створені і функціонують у законодавчій, виконавчій та судовій гілках влади), органи місцевого самоуправління, суб'єкти господарювання, засновані на державній, комунальній та приватній власності (всіх організаційно-правових форм), які є учасниками відповідних фінансово-економічних відносин з матеріальними (уречевленими) та нематеріальними (неуречевленими) цінностями у формі публічних фінансів та публічних майнових ресурсів, а також є ініціаторами та/або виконавцями публічних управлінських дій, які безпосередньо впливають на вказані ресурси під час їх формування, використання та зберігання
Предмет контролю	Матеріальні (уречевлені) та нематеріальні (не уречевлені) цінності у формі публічних фінансів та публічних майнових ресурсів, а також публічні управлінські дії, які безпосередньо впливають на вказані ресурси під час їх формування, використання та зберігання

ПВА	Підрозділи внутрішнього аудиту центральних органів виконавчої влади
ПФ	Публічні фінанси
Публічні фінанси	Це розподільчо-контрольні відносини з приводу акумулювання, розподілу і використання фондованих або нефондованих грошових коштів публічного сектору економіки
РПУ	Рахункова палата України
Суб'єкт контролю	Орган законодавчої або виконавчої державної влади, контроль за виконанням повноважень якого здійснює виключно орган створення, спрямований на забезпечення стабільності та безпеки публічних фінансів та майнових ресурсів держави, економічне зростання держави, шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежуючих параметрів фінансового і економічного розвитку через забезпечення законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження об'єктами контролю предмета контролю, що належить державі, за допомогою форм та методів фінансового контролю, які реалізуються всіма способами, прийомами та інструментарієм фінансового контролю
СДФК	Система державного фінансового контролю
Фіскальні платежі	Податки, збори, платежі та внески, тобто всі платежі, передбачені податковим, митним, бюджетним законодавством та законодавством з державного соціального страхування
Форма № 1-ДВА	Звіт (зведений звіт) про результати діяльності підрозділу внутрішнього аудиту (в конкретному державному органі чи бюджетній установі), затверджений наказом Міністерства фінансів України від 27.03.2014 №347
Форма №1-кр	Форма узагальненої звітності для таких методів контролю, як ревізія та перевірки, затверджена наказом Державної аудиторської служби України від 10.01.2018 №2
Форма № 2-дфк	Форма узагальненої звітності для таких методів контролю, як моніторинг закупівлі, перевірка закупівель, затверджена наказом Державної аудиторської служби України від 03.10.2019 №291
Форма № 3-кр	Форма узагальненої звітності для таких методів контролю, як аудит (зі всіма його різновидами), затверджена наказом Державної аудиторської служби України від 10.01.2018 №3

РОЗДІЛ 1

**РОЗРАХУНОК
ПРЕДМЕТА КОНТРОЛЮ:
навчальні цілі та теоретичне
розкриття питання**

Навчальними цілями до розділу 1 є розв’язання ситуаційних вправ з обчислення предмета контролю за певними формулами та алгоритмами їх застосування. Тим самим, отримати умови для здійснення інтерпретації об’єктивних даних з метою додаткової оцінки результативності практики фінансового контролю.

Теоретичне розкриття питання полягає у тому, що: критично важливим для визначення цілей державного фінансового контролю є мати вичерпний предмет контролю (вичерпний – за переліком), та доповнимо, що не менш критично важливим є мати вичерпний предмет контролю за його обсягом. Саме в цьому сенсі і полягає прикладне застосування запропонованих показників: TSC_{PF}^Y , $TSC_{PF}^{''Y}$ та TSC_{PF}^{*Y} .

Зважаючи на структуру предмета контролю у складі публічних фінансів, публічних управлінських дій та публічних майнових ресурсів, однак задачі та алгоритми їх вирішення побудовані з застосуванням лише однієї з трьох частин – публічні фінанси – показник PF^Y у його різновидах: PF_R^Y , PF_E^Y та PF_R^{*Y} . Отже, формула обсягу предмета контролю за відповідний звітний період або показники: TSC_{PF}^Y , $TSC_{PF}^{''Y}$ та TSC_{PF}^{*Y} буде враховувати виключно вартісний вираз публічних фінансів країни. Така вибірка ґрунтується на декілька причинах:

в першу чергу, це наявність офіційно оприлюднених даних для дослідження. Публічні фінанси країни за вказаною формулою можна враховувати на противагу публічному майну. До публічного майна належить майно державної власності та комунальної власності, і знайти офіційні дані для дослідження всього переліку цього майна майже неможливо²;

в другу чергу, причина полягає у розмірі цієї частини (її питомої ваги до двох інших частин) та її щорічному поновленні (а відтак і відсутності знецінення або зносу тощо);

в третю чергу, причина полягає у тому, що ця частина фінансує всі публічні блага суспільства та, по суті, інші дві частини предмета контролю [16; 17].

Тому процес з основного розрахунку шуканого показнику – предмет контролю – потребує застосування певних формул задля попередніх розрахунків складових показників.

² Дослідження вартості майна державної та комунальної власності в межах цього завдання неможливе через те, що масштаб дослідження вийде далеко за межі відведеного часу. Достатньо тільки уявити, скільки територіальних громад є в країні, і всі вони мають право на комунальну власність через утворення комунальних підприємств, які зі свого боку мають балансову вартість.

Додатково зауважимо, що компетенція інституту контролю в практиці застосування має бути окреслена по межах сьогоденної предметно-об'єктної сфери контролю, зафіксованої нормативними актами, а в теоретичному дослідженні постійно окреслювати нові кордони сфери контролю [16] – маючи на меті орієнтир – «Контроль должен быть, сколь возможно, более полным» [4]. Саме тому ми не будемо робити поправки до формули публічних фінансів (показник PF^Y) шляхом зменшення вартісного виразу публічних фінансів країни на обсяг коштів місцевих бюджетів [1]. В свою чергу і формула обсягу предмета контролю інституту контролю і його агентів, або показники: TSC_{PF}^Y , $TSC_{PF}^{''Y}$ та TSC_{PF}^{*Y} , буде враховувати показник PF^Y у повному обсязі. У такому разі ми отримаємо наочне відображення існуючої диспропорції між обсягом коштів, які мають бути проконтрольовано відповідно до законодавчо закріплених компетенцій агентів інституту контролю, і тим обсягом коштів, які залишаються у безконтрольному використанні.

ЗАВДАННЯ А

Дано: Маємо публічні фінанси країни як один з трьох складових предмета контролю. Період, що досліджується, може бути (в залежності від мети подальших розрахунків) або минулий рік (зادля можливості здійснити ретроспективний аналіз); або поточний рік (задля можливості зробити корективи до планової діяльності); або наступний рік (задля прогностичних розрахунків).

Необхідно: Здійснити розрахунок вартісного виразу публічних фінансів країни – показник PF^Y , за всіма його різновидами: PF_R^Y , PF_E^Y та PF_R^{*Y} . У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: За допомогою навчального матеріалу, викладеного на лекціях за дисципліною та на підґрунті теоретичного розкриття питання у навчальних цілях до розділу, ми маємо можливість здійснити будь-який різновид аналізу за показниками, зокрема і ретроспективний. Тому у якості прикладу поступового розвитку методів обчислення вартісного виразу публічних фінансів країни здійснимо розрахунок вартісного виразу публічних фінансів країни: PF_R^Y (за плановими доходами) та PF_E^Y (за плановими видатками).

Крок 1.1: Враховуючи, що складовими формули PF_R є дохідна частина Зведеного бюджету (як сукупний аналітичний показник, за даними офіційної звітності Казначейства України [8]) та дохідні частини бюджетів соціальних фондів України, пропонуємо здійснювати розрахунок вартісного виразу публічних фінансів (за дохідною частиною) за відповідний звітний період за формулою (1):

$$PF_R^Y = R_{CB} + R_{BPF} + R_{BSIF} + R_{BFCSSIU}, \quad (1)$$

Джерело: [15].

де: PF_R^Y — вартісний вираз Публічних фінансів України (за доходами) за відповідний звітний період;

Y — фінансовий період за відповідний рік;

R_{CB} — дохідна частина Зведеного бюджету України;

R_{BPF} — дохідна частина Бюджету Пенсійного фонду України;

R_{BSIF} — дохідна частина бюджету Фонду соціального страхування України;

$R_{BFCSSIU}$ — дохідна частина бюджету Фонду обов'язкового державного соціального страхування від безробіття України.

Крок 1.1.1: Знаходимо фінансові джерела для розрахунків. Проводимо розрахунки за відповідний рік.

Крок 1.2: Пропонуємо здійснювати розрахунок вартісного виразу публічних фінансів (за видатковою частиною) за відповідний звітний період за формулою (2):

$$PF_E^Y = E_{CB} + E_{BPF} + E_{BSIF} + E_{BFCSSIU}, \quad (2)$$

Джерело: [15]

де: PF_E^Y — вартісний вираз Публічних фінансів України (за видатками) за відповідний звітний період;

Y — фінансовий період за відповідний рік;

E_{CB} — видаткова частина Зведеного бюджету України;

E_{BPF} — видаткова частина Бюджету Пенсійного фонду України;

E_{BSIF} — видаткова частина бюджету Фонду соціального страхування України;

$E_{BFCSSIU}$ — видаткова частина бюджету Фонду обов'язкового державного соціального страхування від безробіття України.

Увага: Застосування формули (2) для розрахунку показника PF_E^Y має певні незручності та обмеження. Це пов'язано з тим, що бюджетний процес, а отже, і будь-який бюджет, має як плановий (тобто прогностичний розрахунок) показник, так і показник виконання (розрахунок за фактичним виконанням). При спробі застосувати формулу (2) ми стикаємося з недосконалістю публічного оприлюднення даних зі Зведеного бюджету України. А саме, ми не маємо у своєму розпорядженні офіційно оприлюдненої інформації з видаткової частини Зведеного бюджету України. Тому ми не маємо можливості здійснити точні розрахунки показника PF_E^Y . На підґрунті цього можна зазначити, що запропонований інструмент аналізу має більше теоретичне походження та не повністю інтегрується з практикою фінансової системи – перш за все, з офіційною звітністю публічних фінансів.

Крок 1.2.1: Знаходимо фінансові джерела для розрахунків. Проводимо розрахунки за відповідний рік.

Крок 2: Для можливості розраховувати вартісний вираз публічних фінансів країни нам потрібно застосовувати більш універсальний та сучасний аналітичний інструментарій.

Запропоновані формули для розрахунку вартісного виразу публічних фінансів країни: PF_R (формула (1)) та PF_E (формула (2)) мають певну недосконалість – у них відсутній універсальний характер, тому що:

в першу чергу, застосовані складові, пов'язані з не усталеним та мінливим характером інституцій, що складають систему державного соціального страхування України, які час від часу змінюються, реорганізуються, ліквідуються тощо;

по-друге, ми не маємо у своєму розпорядженні офіційно оприлюдненої інформації з видаткової частини Зведеного бюджету України.

Така недосконалість формул (1 та 2) перешкоджає як якісному аналізу в цілому, так і можливості здійснення аналізу за різні періоди зокрема.

З метою усунення розкритого недоліку щодо застосування бюджетів інституцій, нам потрібно спиратися на більш універсальний показник, ніж дохідна частина бюджету вказаних інституцій. Таким показником є обсяг надходжень коштів Єдиного внеску за певний звітний період, тому що саме цей загальнодержавний внесок є єдиним знаменником, який об'єднує інституції державного соціального страхування як джерело у формуванні майже всієї частини доходу їх бюджетів. Надходження коштів Єдиного внеску обліковуються [7] центральним органом виконавчої влади, що формує податкову політику (в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів, єдиного внеску) лише за фактичним виконанням.

З метою усунення розкритого недоліку щодо відсутності у своєму розпорядженні офіційно оприлюдненої інформації з видаткової частини Зведеного бюджету України, продовжимо застосовувати тільки дохідну частину Зведеного бюджету України.

Також потрібно враховувати декілька факторів, зокрема: бюджетний процес має як плановий (тобто прогностичний розрахунок) показник, так і показник виконання (розрахунок за фактичним виконанням), тому і ми повинні для отримання методологічно чистого та невикривленого результату використовувати в одному форматі – використовувати дані за фактом.

На підґрунті наведеного, пропонується такий уточнений спосіб здійснювати розрахунок вартісного виразу публічних фінансів (за відповідний звітний період) за допомогою наступної формули (3):

$$PF_R^{*Y} = R_{CB}^{*} + E_{SIC}, \quad (3)$$

Джерело: [17].

де PF_R^{*Y} — вартісний вираз публічних фінансів України (за фактичним виконанням доходів), розрахований за уточненим способом;

Y — фінансовий період за відповідний рік;

R_{CB}^* — дохідна частина Зведеного бюджету України (за фактом виконання);

E_{SIC} — надходження коштів Єдиного внеску (за фактом надходжень).

Крок 2.1: Знаходимо фінансові джерела для розрахунків. Проводимо розрахунки за відповідний рік.

Крок 3: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму вирішення**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ В

Дано: Маємо агентів інституту контролю [16], що мають право контролювати як надходження, так і використання публічних фінансів у країні. Функціонуючі в країні агенти інституту контролю Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України мають схожий, майже дубльований, предмет контролю. Схожість полягає у віднесенні обома агентами інституту контролю до предмета контролю видатків держави. Головною відмінністю одного агента інституту контролю від іншого є віднесення до предмета контролю, з боку Рахункової палати України, надходження коштів до Державного бюджету України [1; 3; 17].

Необхідно: Застосовуючи попередні розрахунки показника PF^Y у його різновидах: PF_R^Y , PF_E^Y та PF_R^{*Y} та керуючись відповідною формулою, розрахувати показник — обсяг предмета контролю за відповідний звітний період, або показники: TSC_{PF}^Y , $TSC_{PF}'''^Y$ та TSC_{PF}^{*Y} для інституту контролю країни. Вибір показника до розрахунку залежить виходячи з цілей їх застосування: на меті може бути **прогностичний розрахунок** для формування планів з контролю на наступний період діяльності агента інституту контролю (тобто для оперування з предметом контролю у майбутньому періоді), або метою може бути **розрахунок за фактом виконання**, що потрібен для контрольних заходів за минулий період (тобто для оперування з предметом контролю у минулому періоді) [17]. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: Для **прогностичної мети** інституту контролю та його агентів у розрахунках будемо застосовувати лише складові елементи, що містять заплановані показники дохідної та видаткової частини звітності. Це можна записати наступною формулою, у вигляді формули (4):

$$TSC_{PF}^Y = PF_R^Y + PF_E^Y, \quad (4)$$

Джерело: [17].

де TSC_{PF}^Y — обсяг предмета контролю за відповідний звітний період (за плановим сукупним показником вартісного виразу публічних фінансів країни);

Y — фінансовий період за відповідний рік.

Крок 1.1: Застосовуємо попередні розрахунки показника PF^Y у його різновидах: PF_R^Y та PF_E^Y та робимо основний розрахунок шуканого показника.

Крок 2: При спробі застосувати формулу (4) ми стикаємося з недосконалістю публічного оприлюднення даних зі Зведеного бюджету України (про що вже наголошували у Завданні (А) цього розділу) – ми не маємо у своєму розпорядженні офіційно оприлюдненої інформації з видаткової частини Зведеного бюджету України. Тому ми не маємо можливості здійснити точні розрахунки показника TSC_{PF}^Y (обсягу предмета контролю (за сукупним вартісним виразом публічних фінансів)). Відтак нам потрібно нівелювати виявлений негативний фактор – не оприлюднення потрібних фінансових даних та запропонувати альтернативну формулу. У такий спосіб нівелювання вказаного негативного фактора може стати фактична практика виконання бюджетів в країні, а саме – знання того, що в Україні бюджети виконуються без профіциту, відповідно щорічні надходження до публічних фінансів використовуються у повному обсязі, тому пропонуємо розрахувати показник TSC_{PF}^Y , подвоївши його у спосіб як на альтернативній формулі (5):

$$TSC_{PF}'''^Y = PF_R^Y \times 2, \quad (5)$$

Джерело: [17].

де $TSC_{PF}'''^Y$ — обсяг предмета контролю за відповідний звітний період (за плановим сукупним показником вартісного виразу публічних фінансів країни), розрахований альтернативним способом;

x 2 — просте подвоєння суми (з метою подолання недосконалості публічного оприлюднення даних зі Зведеного бюджету України – відсутність офіційно оприлюдненої інформації з видаткової частини Зведеного бюджету України).

Крок 2.1: Застосовуємо попередні розрахунки показника PF^Y у його різновидах: PF_R^Y та робимо основний розрахунок шуканого показника.

Крок 3: Якщо на меті інституту контролю та його агентів є **розрахунки за фактом виконання**, будемо застосовувати лише складові елементи, що містять дані з фактичного виконання дохідної та видаткової частини звітності. Перейдемо до розрахунку показника TSC_{PF}^{*Y} за відповідною формулою (6):

$$\text{TSC}_{\text{PF}}^{*Y} = \text{PF}_R^{*Y} \times 2, \quad (6)$$

Джерело: [17].

де $\text{TSC}_{\text{PF}}^{*Y}$ — обсяг предмета контролю за відповідний звітний період (як сукупний показник вартісного виразу публічних фінансів країни за фактом виконання).

Крок 3.1: Застосовуємо попередні розрахунки показника PF^Y у його різновидах: PF_R^{*Y} та робимо основний розрахунок шуканого показника.

Крок 4: Проводимо остаточні відповідні розрахунки за звітний період згідно з визначеною метою планування контролю.

Крок 5: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму вирішення**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ С

Дано: В країні функціонує агент інституту контролю, який діє від законодавчої гілки влади. Він має право контролювати виключно законодавчо-визначений предмет контролю [1; 3; 12].

Необхідно: Застосовуючи попередні розрахунки показника PF^Y та керуючись відповідною формулою, розрахувати показник — обсяг предмета контролю за відповідний звітний період для вказаного агента. Вибір показника до розрахунку залежить виходячи з цілей їх застосування: на меті може бути **прогностичний розрахунок** або метою може бути **розрахунок за фактом виконання**. Нам потрібно досягти дві вказані мети. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: Нагадаємо, що функціонуючі в країні агенти інституту контролю мають схожий, майже дубльований, предмет контролю. Схожість полягає у віднесенні обома агентами інституту контролю до предмета контролю видатків держави. Головною відмінністю одного агента інституту контролю від іншого є віднесення до предмета контролю, з боку Рахункової палати України, надходження коштів до Державного бюджету України.

Крок 2: Керуючись підґрунтям із Завдання В, робимо вибір формул з формул (4; 5; 6) для необхідних розрахунків обсягу предмета контролю за відповідний звітний період.

З огляду на мету до цього Завдання, а також потребуючи уникнення від неточності та недосконалості розрахунків – зосередимося на формулах (5; 6).

Крок 3: Для **прогностичної мети** агента інституту контролю в розрахунках будемо застосовувати лише складові елементи, що містять заплановані показники дохідної та видаткової частини звітності. Це можна записати наступною формулою, у вигляді формули (5):

$$TSC_{PF}'''^Y = PF_R^Y \times 2, \quad (5)$$

Джерело: [17].

де $TSC_{PF}'''^Y$ — альтернативний показник обсягу предмета контролю за відповідний звітний період (за плановим сукупним показником вартісного виразу публічних фінансів країни);

Y — фінансовий період за відповідний рік.

Крок 3.1: Застосовуємо попередні розрахунки показника PF^Y у його різновидах: PF_R^Y . Також доречно використовувати попередньо зроблені розрахунки з розв'язаних задач показника TSC_{PF}^{*Y} . Робимо основний розрахунок шуканого показника.

Крок 4: Якщо на меті агента інституту контролю є **розрахунки за фактом виконання**, будемо застосовувати лише складові елементи, що містять дані з фактичного виконання дохідної та видаткової частини звітності. Перейдемо до розрахунку показника TSC_{PF}^{*Y} , за відповідною формулою (6):

$$TSC_{PF}^{*Y} = PF_R^{*Y} \times 2, \quad (6)$$

Джерело: [17].

де TSC_{PF}^{*Y} — обсяг предмета контролю за відповідний звітний період (як сукупний показник вартісного виразу публічних фінансів країни за фактом виконання);

Y — фінансовий період за відповідний рік.

Крок 4.1: Застосовуємо попередні розрахунки показника PF^Y у його різновидах: PF_R^{*Y} . Також доречно використовувати попередньо зроблені розрахунки з розв'язаних задач показника TSC_{PF}^{*Y} . Робимо основний розрахунок шуканого показника.

Крок 5: Проводимо остаточні відповідні розрахунки за звітний період згідно з визначеною метою планування контролю.

Крок 6: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму вирішення**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ D

Дано: В країні функціонує агент інституту контролю, який діє від виконавчої гілки влади. Він має право контролювати виключно законодавчо визначений предмет контролю [1; 10].

Необхідно: Застосовуючи попередні розрахунки показника PF^Y та керуючись відповідною формулою, розрахувати показник — обсяг предмета контролю за відповідний звітний період для вказаного агента. Вибір показника до розрахунку залежить виходячи з цілей їх застосування: на меті може бути **прогностичний розрахунок** або метою може бути **розрахунок за фактом виконання**. Нам потрібно досягти дві вказані мети. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: Нагадаємо, що функціонуючі в країні агенти інституту контролю мають схожий, майже дубльований, предмет контролю. Головною відмінністю одного агента інституту контролю від іншого є віднесення до предмета контролю з боку Державної аудиторської служби України лише видатки держави.

Крок 2: Керуючись Кроком 1, обираємо різновид показника PF^Y . Для цілей цього Завдання нам, на перший погляд, потрібно буде виключно показник PF_E^Y . Однак, як вже зазначалося у Завданні (А), показник PF_E^Y , який розраховується формулою (2), має певні незручності та обмеження. Це пов'язано з тим, що ми не маємо у своєму розпорядженні офіційно оприлюдненої інформації з видаткової частини Зведеного бюджету України. Тому ми не маємо можливості здійснити точні розрахунки показника PF_E^Y . На підґрунті цього можна зазначити, що запропонований інструмент аналізу має більше теоретичне походження та не повністю інтегрується з практикою фінансової системи – перш за все, з офіційною звітністю публічних фінансів. Відтак нам потрібно нівелювати виявлений негативний фактор – не оприлюднення потрібних фінансових даних, та запропонувати альтернативну формулу. У такий спосіб нівелювання вказаного негативного фактора може стати фактична практика виконання бюджетів в країні, а саме – знання того, що в Україні бюджети виконуються без профіциту, відповідно щорічні надходження до публічних фінансів використовуються у повному обсязі – тобто дохідна частина бюджету дорівнює видатковій частині. А відтак для цілей цього завдання доречно встановити, що $PF_E^Y = PF_R^Y$.

Крок 3: Керуючись підґрунтям із Завдання В, робимо вибір формул, з формул (4; 5; 6), для необхідних розрахунків обсягу предмета контролю за відповідний звітний період, за показниками TSC_{PF}^Y , $TSC_{PF}'''^Y$ та TSC_{PF}^{*Y} .

З огляду на мету до цього Завдання, а також потребує уникнення неточності та недосконалості розрахунків – зосередимося на формулах (5; 6) та відповідно на розрахунках показників: $TSC_{PF}'''^Y$ та TSC_{PF}^{*Y} .

Крок 4: Формули (5; 6), з причин компетенції Рахункової палати України, збігаються для інституту контролю країни і для такого його агента, як Рахункова палата. Тому використовувалися у Завданнях В та С без змін.

В свою чергу, для такого агента інституту контролю, як Державна аудиторська служба України, для розрахунку обсягу предмета контролю за відповідний звітний період нам потрібно враховувати особливість його компетенції щодо предмета контролю – контроль лише видаткової частини бюджетів.

Тобто нам потрібне певне доопрацювання формул (5; 6) для розрахунку показників: $TSC_{PF}'''^Y$ та TSC_{PF}^{*Y} . Таке доопрацювання може бути здійснене двома методами:

а) або застосування показників PF_R^Y та PF_R^{*Y} у їх розрахункових визначеннях, тобто без подвоювання;

в) або застосовувати коригуючий коефіцієнт зі значенням 0,5 до розрахованого обсягу $TSC_{PF}'''^Y$ та TSC_{PF}^{*Y} .

У першому випадку це фактично буде розбудова нових формул, що буде не зовсім зручно. З причин певного перевантаження схожими формулами майже такого самого завдання. Також застосування нової формули може призвести до унеможливлення використання попередніх розрахунків у поточній задачі.

Другий метод не вимагає нового формульного запису, з причин чого він здається більш прикладний та зручний до використання у майбутніх розрахунках вказаних показників: $TSC_{PF}'''^Y$ та TSC_{PF}^{*Y} . Додатковою перевагою цього методу є можливість застосування попередньо зроблених розрахунків у розв'язаних задачах.

Результатом цього кроку буде обрання методу коригуючого коефіцієнта для використання з формулами (5; 6).

Крок 5: Для прогностичної мети агента інституту контролю в розрахунках будемо застосовувати лише складові елементи, що містять

заплановані показники дохідної та видаткової частини звітності. Це можна записати наступною формулою, у вигляді формули (5):

$$TSC_{PF}'''^Y = PF_R^Y \times 2, \quad (5)$$

Джерело: [17].

де $TSC_{PF}'''^Y$ — альтернативний показник обсягу предмета контролю за відповідний звітний період (за плановим сукупним показником вартісного виразу публічних фінансів країни);

Y — фінансовий період за відповідний рік.

Крок 5.1: Застосовуємо попередні розрахунки показника PF^Y у його різновидах: PF_R^Y . Також доречно використовувати попередньо зроблені розрахунки з розв'язаних задач показника $TSC_{PF}'''^Y$ з подальшим застосуванням **коригуючого коефіцієнта зі значенням 0,5** до розрахованого обсягу $TSC_{PF}'''^Y$. Робимо основний розрахунок шуканого показника.

Крок 6: Якщо на меті агента інституту контролю є **розрахунки за фактом виконання**, будемо застосовувати лише складові елементи, що містять дані з фактичного виконання дохідної та видаткової частини звітності. Перейдемо до розрахунку показника TSC_{PF}^{*Y} за відповідною формулою (6):

$$TSC_{PF}^{*Y} = PF_R^{*Y} \times 2, \quad (6)$$

Джерело: [17].

де TSC_{PF}^{*Y} — обсяг предмета контролю за відповідний звітний період (як сукупний показник вартісного виразу публічних фінансів країни за фактом виконання);

Y — фінансовий період за відповідний рік.

Крок 6.1: Застосовуємо попередні розрахунки показника PF^Y у його різновидах: PF_R^{*Y} . Також доречно використовувати попередньо зроблені розрахунки з розв'язаних задач показника TSC_{PF}^{*Y} з подальшим застосуванням **коригуючого коефіцієнта зі значенням 0,5** до розрахованого обсягу TSC_{PF}^{*Y} . Робимо основний розрахунок шуканого показника.

Крок 7: Проводимо остаточні відповідні розрахунки за звітний період згідно з визначеною метою планування контролю.

Крок 8: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму вирішення**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

За результатами проведеної роботи в межах визначених навчальних цілей до розділу можна зробити певні висновки, зокрема:

1. Виконуючи завдання розрахунку вартісного виразу публічних фінансів країни – показник PF^Y , за всіма його різновидами: PF_R^Y , PF_E^Y та PF_R^{*Y} , ми отримали підґрунтя для подальшого застосування у прикладних розрахунках виключно удосконалений аналітичний показник розрахунку вартісного виразу публічних фінансів — PF_R^{*Y} , який є більш універсальний показник з причин включення до його складу елементів, які мають виключно фінансове походження, а саме: Зведений бюджет та Єдиний внесок країни. Такий склад уточненого показника долає недосконалість формул: PF_R^Y , PF_E^Y , де у якості елементів є інституції, що складають систему державного соціального страхування і мають не усталений та мінливий характер.

2. Публічні фінанси природно належать до сфери інтересів інституту контролю. Відповідно, спроможність точного обчислення обсягу публічних фінансів у статусі предмета контролю або, інакше кажучи, визначення вартісного виразу предмета контролю є в інтересах як інституту контролю, так і суспільства в цілому. Користування визначеними у розділі аналітичними інструментами, а саме: TSC_{PF}^Y , $TSC_{PF}^{''Y}$ та TSC_{PF}^{*Y} , передбачає врахування певних застережень:

по-перше, функціонуючі в країні агенти інституту контролю Рахункова палата України та Державна аудиторська служба України мають схожий, майже дубльований, предмет контролю. Схожість полягає у контролі видатків держави. Відмінністю є те, що Рахункова палата України контролює ще і надходження коштів до Державного бюджету України [1; 3]. Тому предмет контролю для вказаних контролюючих інституцій буде дещо різний, а саме:

– предметом контролю для Рахункової палати України буде TSC_{PF}^Y у його різновидах: $TSC_{PF}^{''Y}$ та TSC_{PF}^{*Y} у повному обсязі;

– предметом контролю для Державної аудиторської служби України буде також TSC_{PF}^Y у його різновидах: $TSC_{PF}^{''Y}$ та TSC_{PF}^{*Y} , але з певним доопрацюванням формул (5; 6) для розрахунку показників: $TSC_{PF}^{''Y}$ та TSC_{PF}^{*Y} . Таке доопрацювання може бути здійснено двома методами:

а) або застосування показників PF_R^Y та PF_R^{*Y} у їх розрахункових визначеннях, тобто без подвоювання;

в) або застосовувати коригуючий коефіцієнт зі значенням 0,5 до розрахованого обсягу $TSC_{PF}^{''Y}$ та TSC_{PF}^{*Y} ;

по-друге, за природою походження публічних фінансів, ми маємо враховувати часовий фактор — це буде означати, що вищевказана сума за показником TSC_{PF}^Y (за всіма його різновидами) є сумою одного звітного року, відповідно на наступний рік ми отримаємо приблизно таку саму, а може і більшу суму. Таким чином, до агентів інституту контролю застосовується якісна вимога — вони мають охоплювати контрольними діями весь обсяг предмета контролю за показником TSC_{PF}^Y щорічно. В іншому випадку відбудеться або додавання сум, що не охоплені контролем в минулому на наступний контрольний період, або решта предмета контролю залишиться осторонь — обидва сценарії є негативними у характеристиці як для якості інституту контролю, так і в діяльності його агентів.

РОЗДІЛ 2

**АНАЛІЗ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ
СУБ'ЄКТІВ КОНТРОЛЮ
(АГЕНТІВ ІНСТИТУТУ КОНТРОЛЮ):
навчальні цілі
та теоретичне розкриття питання**

Навчальними цілями до розділу 2 є розв’язання ситуаційних вправ з аналізу результативності суб’єктів контролю за певними формулами та алгоритмами їх застосування. Тим самим отримати умови для здійснення інтерпретації об’єктивних даних з метою додаткової оцінки результативності практики фінансового контролю в розрізі окремої контролюючої інституції.

Теоретичне розкриття питання полягає у тому, що: компетенція інституту контролю в практиці застосування, як і повноваження суб’єктів контролю (агентів інституту контролю), окреслена по межах сьогодишньої предметно-об’єктної сфери контролю, зафіксованої чинними нормативними актами [1; 2; 3; 10; 11; 12], однак в теоретичному дослідженні ми повинні постійно окреслювати нові кордони сфери контролю [16].

Отже, якщо суспільство вважає за потрібне використовувати свої ресурси для збільшення ефекту від них – контрольовано і раціонально, тоді суспільство повинно постійно задаватися питанням щодо якості контрольованого використання публічних ресурсів, зокрема публічних фінансів, які природно належать до сфери інтересів інституту контролю. Для цього потрібно не лише мати таке явище, як державний фінансовий контроль з його суб’єктами та з притаманною їм предметно-об’єктною сферою.

Для цього потрібно, щоб суспільство мало ще ментально стійку впевненість у безумовній необхідності фінансового контролю та визначеність у цілях, що повинні перед ним ставитися суспільством та досягатися ним у найефективніший спосіб та у відповідні строки. Суспільство повинно звикнути контролювати державу та її дії, зокрема і дії безпосередньо тих, кому делеговані повноваження не тільки на розпорядження та управління суспільними ресурсами, і перш за все, контролювати дії тих, кому делеговані повноваження на контроль за розпорядженням та управлінням суспільними ресурсами.

Тому, окрім ментальної впевненості та набуття звички щодо контролю дій держави та її інституцій, суспільство (в особі всіх зацікавлених сторін: академічні кола, фахові кола тощо) повинно мати певні аналітичні інструменти та параметри задля контролю агентів інституту контролю на предмет, наскільки їх результати функціонування корисні суспільству – тобто такі формули та показники, які дозволять здійснення інтерпретації об’єктивних даних (у даному випадку стосовно основних показників) з метою додаткової оцінки результативності практики суб’єктів фінансового контролю. Таким аналітичним підґрунтям в межах цього розділу можна вважати:

– формулу абсолютного збитку, нанесеного предмету контролю (за відповідний звітний період), або показник – AL_{TSCPF}^{*Y} ;

– результативність агентів інституту контролю щодо виявлення порушення законодавства, у тому числі: нецільове використання коштів; неефективне управління коштами або їх неефективне використання; порушення адміністрування доходів (за відповідний звітний період), або показник – **D**;

– результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства (за відповідний звітний період), або показник – **R**;

– загальний обсяг охоплених контролем ресурсів, або показник – **CA** [17].

Показники **D** та **R** мають для суспільства додатковий інтерес через таке їх значення та свідчення для суспільної обізнаності та освіченості з фінансових питань, наприклад:

– показник **D** означає, зокрема: 1) з питань порушень та недоліків при адмініструванні дохідної частини державного бюджету: виявлений обсяг недотриманих фіскальних платежів означає, що решта суспільства не виконала свої фінансові зобов'язання зі співфінансування суспільних благ, а відтак їм користування такими благами обходиться дешевше, що у інституційній теорії має усталену назву «феномен безбілетника». Відповідно ця частина суспільства живе за рахунок інших, тобто знаходиться на фінансовому утриманні суспільством; 2) з питань порушень при використанні видаткової частини бюджету: виявлений обсяг нецільового або неефективного використання коштів публічних фінансів означає, що цілі, на які було виділено кошти, не профінансовані в цьому запланованому, бюджетному періоді; що суспільство залишилося без благ, при тому що кошти були знайдені, виділені та спрямовані на них; це призводить до того, що ці цілі необхідно знову профінансувати, в майбутньому періоді, а це, в свою чергу, призводить до того, що нові цілі залишаться або не профінансованими, або профінансованими не в повному обсязі; відповідно надання суспільних благ та добробуту стримується;

– показник **R**, насамперед його низький рівень відшкодування³ від виявлених сум порушень фінансового законодавства (**D**) означає, що у суспільства є питання – навіщо виявляти порушення, якщо суми так і залишаються та залишаться у подальшому неповернутими.

Контролюючі інституції мають власну звітність, як аналітичну, так і статистичну, задля відображення отриманих показників результативності. Ці дані будуть для нашої дослідницької мети – «**raw data**», а відтак їх потрібно буде доопрацювати.

³ Апробацію розрахунків зроблено у попередніх наукових публікаціях автора [16; 17].

Після певних дій з доопрацювання професійна звітність контролюючих інституцій країни дозволяє отримати об'єктивні дані, потрібні для розрахунку вищенаведених показників: AL_{TSCPF}^{*Y} ; **D**; **R** та **CA**. Такою звітністю є «Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України» [6] та «Звіт Рахункової палати» [5], і звітність є узагальненням результатів з державного фінансового контролю за рік (до речі, для цілей цього розділу ми будемо використовувати звітність за 2020 рік).

Публічна звітність агентів інституту контролю, окрім головних показників щодо результативності здійсненого контролю, на кшталт: обсяг перевірених коштів (в розрізі), обсяг виявлених порушень (в розрізі), кількість заходів контролю (в розрізі) та дані з реагування за наслідками контролю (відшкодування, виконання рекомендацій тощо), також включає додаткові показники, які є результатом проведеної інтерпретації об'єктивних власних даних з метою додаткової оцінки результативності практики фінансового контролю з боку агента інституту контролю або які є підґрунтям для такої інтерпретації для зовнішнього користувача, зокрема: прямий економічний ефект штатної чисельності посадових осіб, дані стосовно витрат на утримання контролюючої інституції та певні розрахунки з ефективності шляхом поєднання чисельності, витрат на утримання та отриманої результативності.

Наприклад, «Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України» [6] містить такі показники:

- прямий економічний ефект, млрд грн;
- загальні витрати на утримання Держаудитслужби на 1 фактичну штатну одиницю, тис. грн;
- загальні витрати на утримання Держаудитслужби, млн грн;
- виявлено порушень та недоліків (на одного працівника), млн грн;
- відшкодовано фінансових порушень, що призвели до втрат бюджетних ресурсів на 1 фактичну штатну одиницю, тис. грн.

Річний звіт Рахункової палати має дані з додаткових показників у вигляді лише щодо видатків на забезпечення власних повноважень (в цілому по інституції) та кадрового забезпечення з характеристикою освітньо-професійної якості працівників [5].

Таким чином, ми бачимо, що агенти інституту контролю не тільки узагальнюють власні дані з результативності та звітують про це, а також роблять певні кроки у напрямку поглибленого аналізу власних показників шляхом певної інтерпретації їх, що є свідченням позитивних процесів, врешті-решт приведуть до якісних змін у системі державного фінансового контролю та її суб'єктів.

Публічна звітність має також і негативні особливості як для зовнішніх користувачів звітності, про які необхідно зазначити та які мають бути або враховані, або нівельовані під час користування, а саме:

- окремі показники публічної звітності мають у складі розрахунку як офіційні дані («Форма №1–кр» та «Форма №3–кр»), так і звітність для внутрішнього користування. А відтак зовнішній користувач не має можливості проаналізувати такого типу показник без додаткових зусиль, спрямованих на отримання всіх складових даних, у тому числі шляхом офіційних звернень з запитом інформації до контролюючої інституції. Як приклад – показник «Прямий економічний ефект» у публічному щорічному звіті Держаудитслужби України [6];

- формат подання публічної звітності, яка є здебільш відображенням результатів від репрезентативної форми контролю та може містити наслідки порушення принципів періодичності контролю, допускає наявність використання даних за більший період, ніж період звіту. Як приклад – «Звіт Рахункової палати за 2020 рік є узагальненням контрольної та експертної діяльності, що здійснювалась у звітному році та здебільшого охоплювала заходами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) період 2017–2020 років. Це стосується всіх результативних показників щодо обсягів перевірених бюджетних коштів, встановлених порушень і недоліків, що наводяться в тексті Звіту» [5] та ще один приклад стосовно цього твердження – «За результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) до кінця 2020 року повністю або частково виконано 63,9 % рекомендацій, наданих Рахунковою палатою у 2019 і 2020 роках» [5];

- терміни оприлюднення вказаної звітності. Як приклад – Рахункова палата має законодавчо дозволений термін оприлюднення (розміщує його на своєму офіційному веб-сайті для відкритого доступу у формі відкритих даних) не пізніше 1 травня року, наступного за звітним [12]. З часів набуття чинності цієї норми, за даними офіційного сайту, оприлюднення відбувалося з 26 по 30 квітня кожного року, наступного за звітними [5]. В свою чергу, законодавством передбачено, що Держаудитслужба України інформує громадськість про свою діяльність та стан реалізації державної політики у визначеній сфері [10]. Будь-яких термінів не вказано. За практикою, оприлюднення відбувається протягом лютого-березня кожного року, наступного за звітними [6].

Підсумуюмо, задля якісного процесу отримання нових об'єктивних даних, тобто **«data mining»** та роботи з ними, зокрема **«data extraction»**, потрібно враховувати таке становище щодо позитивних та негативних особливостей оприлюднених контролюючими інституціями власних

результатів діяльності у звітності перед суспільством, яке і є головним замовником такої суспільної послуги, як контроль.

На підґрунті вищенаведеного для поглиблення дослідницьких та навчальних цілей доцільно збагатити інтерпретацію об'єктивних даних оцінки результативності практики суб'єктів фінансового контролю за рахунок додаткових показників. Приділимо увагу такому додатковому показнику, як витрати на утримання того чи іншого агента інституту контролю, маючи на меті оцінити фінансову вигоду від замовленої та оплаченої (у вигляді щорічно спрямованих суспільних коштів на утримання агентів інституту контролю) публічної послуги – державного фінансового контролю. Мета наших навчальних цілей передбачає певного масштабу, тому збільшимо масштаб показника до рівня в цілому на інституцію.

Дані з цього показника доречно враховувати в розрахунках суспільних очікувань щодо фінансової доцільності суспільства від функціонування обраного агента інституту контролю країни або навпаки посилення збитковості суспільства (через низьку результативність здійснення контрольних функцій контролюючої інституції). За логікою, суми витрат на утримання додаються до суми абсолютного збитку, нанесеного предмету контролю, та відображають загальний збиток для суспільства від діяльності того чи іншого агента інституту контролю, навпаки його очікуванням. Чому навпаки? Тому що саме інститут контролю та його агенти утворено суспільством задля захисту публічних ресурсів під час їх акумуляції та використання, а не для фіксування збитків, нанесених під час використання публічних ресурсів, які виявлено контрольними діями. В такому випадку кошти суспільства, спрямовані на утримання контролюючої інституції, лише погіршують суспільний результат та посилюють збитковість для суспільства. Інакше кажучи, в такому випадку кошти на утримання не можуть вважатися авансованими засобами у запобіганні безконтрольному використанню публічних ресурсів.

Потребується додатково дослідити офіційно оприлюднені дані відносно витрат на утримання агентів інституту контролю – зазвичай така інформація міститься у щорічних Звітах про результати діяльності того чи іншого агента.

А відтак додатковими аналітичними інструментами в межах цілей цього розділу є:

– витрати на утримання контролюючої інституції, або показник – $МС^Y$;

– формула загального збитку для суспільства від функціонування контролюючої інституції (за окремим агентом інституту контролю країни відповідного звітного періоду), або показник – $ОМ^Y$.

ЗАВДАННЯ Е

Дано: В країні функціонує агент інституту контролю, який діє від законодавчої гілки влади. Він має право контролювати виключно законодавчо-визначений предмет контролю, до якого належить, як нами вже з'ясовано з попередніх завдань (С): надходження і використання публічних фінансів у країні. Також вказана контролююча інституція має повноваження відносно відшкодування та поновлення витрат і надходжень, проведених з порушенням законодавства. Період, що досліджується у завданні, – минулий рік (або будь-який рік у минулому), на вибір (грунтовний) того, хто розв'язує завдання.

Необхідно: На підґрунті оприлюднених контролюючою інституцією власних результатів діяльності у звітності перед суспільством здійснити процес отримання об'єктивних даних, тобто «**data mining**» та «**data extraction**». Результатом вказаного процесу повинно стати надбання можливості здійснення інтерпретації об'єктивних даних (у даному випадку стосовно основних показників) з метою додаткової оцінки результативності практики суб'єктів фінансового контролю за допомогою аналітичних показників, таких як: показник **D**, показник **R** та показник **CA**. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: За допомогою навчального матеріалу, викладеного на лекціях за дисципліною, та на підґрунті теоретичного розкриття питання у навчальних цілях до розділу, ми маємо можливість з'ясувати об'єкт та предмет дослідження у цьому завданні.

Крок 1.1: Об'єктом дослідження, відповідно до ключової його характеристики – «діє від законодавчої гілки влади», є Рахункова палата України (далі – РПУ).

Крок 1.2: Предметом дослідження є об'єктивні дані за власними показниками результативності вказаної контролюючої інституції та аналітичні показники **D**, **R** та **CA**. При цьому маємо на увазі, що показник **D** відображає результативність агентів інституту контролю щодо виявлення порушення законодавства, у тому числі: нецільове використання коштів; неефективне управління коштами або їх неефективне використання; порушення адміністрування доходів (за відповідний звітний період); показник **R** відображає результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства (за відповідний звітний період); показник **CA** відображає загальний обсяг охоплених контролем ресурсів.

Крок 2: Здійснимо підготовку даних для подальшого аналізу. Дані використовуємо виключно на підставі офіційних фінансових джерел – у даному випадку це є офіційно оприлюднений щорічний Звіт Рахункової палати [5], за обраний рік. Ці дані будуть для нас «**raw data**», а відтак їх потрібно доопрацювати.

Обираємо шлях доопрацювання.

Таким шляхом доопрацювання «**raw data**» буде встановлення відповідності між тим, як дані визначаються у джерелі інформації, та аналітичними показниками: **D, R та CA**.

Крок 3: Встановлюємо відповідність та здійснюємо необхідні розрахунки для визначення показників.

Крок 3.1: Отримані результати з доопрацювання «**raw data**» та попереднього розрахунку показників **D, R та CA** доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 1):

Таблиця 1

Рік	Отримані результати (млрд грн) ⁴					
	D		R		CA	
	Назва показника за джерелом інформації	Σ	Назва показника за джерелом інформації	Σ	Назва показника за джерелом інформації	Σ
	Порушення та недоліки при адмініструванні дохідної частини державного бюджету		За результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) повністю або частково виконано рекомендацій (%)		Обсяг перевірених під час контрольних заходів коштів	
	Порушення бюджетного законодавства, у тому числі нецільове використання коштів і порушення при плануванні					
	Неефективне управління бюджетними коштами і майном, їх неефективне використання					
Всього						

Джерело: складено автором

⁴ Примітка: назва показників за джерелом інформації може змінюватися в залежності від року видання джерела. Вказані показники визначені згідно зі Звітом Рахункової палати України за 2020 рік [5].

Крок 3.2: Дані показників **D** та **СА**, які ми отримали у таблиці 1, потребують подальшого доопрацювання. Доопрацювання передбачає нівелювання певних негативних особливостей звітності, нагадаємо: «Звіт Рахункової палати за 2020 рік є узагальненням контрольної та експертної діяльності, що здійснювалась у звітному році та здебільшого охоплювала заходами державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) період 2017–2020 років. Це стосується всіх результативних показників щодо обсягів перевірених бюджетних коштів, встановлених порушень і недоліків, що наводяться в тексті Звіту» [5].

А відтак, з урахуванням того, що нами визначено період дослідження – один рік, задля подальших розрахунків або аналітичних дій потребуються додаткові розрахунки щодо коригування сумарного визначення показника з кількістю років, які увійшли до періоду, який було охоплено контрольними діями (у даному випадку це 3 роки).

Таким чином, приведемо показник **D** до періоду в один рік, у наступний розрахунок за формулою (7):

$$D1 = \frac{D}{Y^d}, \quad (7)$$

Джерело: розроблено автором.

де **D¹** — результативність агентів інституту контролю щодо виявлення порушення законодавства, у тому числі: нецільове використання коштів; неефективне управління коштами або їх неефективне використання; порушення адміністрування доходів (**приведений до періоду в один рік**);

D — результативність агентів інституту контролю щодо виявлення порушення законодавства, у тому числі: нецільове використання коштів; неефективне управління коштами або їх неефективне використання; порушення адміністрування доходів (**за джерелом інформації**);

Y^d — кількість років, які увійшли до періоду, який було охоплено контрольними діями.

В свою чергу, показник **СА** також потребує приведення до періоду в один рік, у наступний розрахунок за формулою (8):

$$CA1 = \frac{CA}{Y_{CA}}, \quad (8)$$

Джерело: розроблено автором.

де **CA¹** — результативність агентів інституту контролю щодо загального обсягу охоплених контролем ресурсів (**приведений до періоду в один рік**);

СА — результативність агентів інституту контролю щодо загального обсягу охоплених контролем ресурсів (**за джерелом інформації**);

Y^{ca} — кількість років, які увійшли до періоду, який було охоплено контрольними діями.

Крок 3.3: Дані показника **R**, які ми отримали у таблиці 1, потребують також подальшого доопрацювання. Доопрацювання передбачає нівелювання певних негативних особливостей звітності, нагадаємо: «За результатами заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) до кінця 2020 року повністю або частково виконано 63,9 % рекомендацій, наданих Рахунковою палатою у 2019 і 2020 роках» [5].

Нівелювання негативних особливостей звітності для показника **R** передбачає більш складний механізм розрахунку. Ускладнення спричинені не тільки фактом, що сумарне визначення показника враховує всю кількість років, які увійшли до періоду, який було охоплено контрольними діями (у даному випадку це 2 роки), а ще і тим фактом, що у джерелі інформації одиниця виміру – %, тобто відносні значення, на противагу потрібному. Для обчислення показника **R** нам потрібні додаткові розрахунки як стосовно коригування сумарного визначення показника з кількістю років, які увійшли до періоду, який було охоплено контрольними діями, так і обчислення абсолютних значень. Крім того, нам потрібно вирішити, з якого показника буде найбільш коректне вираховування відсотків. На жаль, інформаційне джерело не містить назви такого показника. В нагоду нам може стати лише такий приклад – «За результатами проведених заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) Рахунковою палатою підготовлено та надіслано Верховній Раді України, органам виконавчої влади, установам, організаціям, підприємствам 462 документи (звіти, рішення, інформації, акти та листи) для відповідного реагування, усунення виявлених порушень і недоліків, а також для відшкодування витрат і збитків, заподіяних Державному бюджету України» [5]. Керуючись цим прикладом, визначаємо, що показник, який буде найбільш коректним для вираховування відсотків, це показник **D**, а точніше, відповідно до (Крок 3.2), показник **D¹**.

Пропонується здійснити наступний розрахунок показника **R** за формулою (9):

$$R1 = D1 * \left(\frac{X\%}{Yr} \right), \quad (9)$$

Джерело: розроблено автором.

де **R¹** — результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства (**приведений до періоду в один рік**);

D¹ — результативність агентів інституту контролю щодо виявлення порушення законодавства, у тому числі: нецільове використання коштів; неефективне управління коштами або їх неефективне використання; порушення адміністрування доходів (**приведений до періоду в один рік**);

Y^r — кількість років, які увійшли до періоду, який охоплюється виконаними рекомендаціями;

X% — відсоток виконаних об'єктом контролю рекомендацій стосовно усунення виявлених порушень і недоліків, а також для відшкодування витрат і збитків, заподіяних Державному бюджету України (**за джерелом інформації**).

Крок 4: Маючи на меті подальше використання отриманих показників (у наступних Завданнях) для поглибленого аналізу результативності визначеного суб'єкта державного фінансового контролю, остаточні дані, отримані за діями з доопрацювання «**raw data**» (**Крок 3**), доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 2):

Таблиця 2

Рік	Результативність Рахункової палати України (млрд грн) ⁵		
	D ⁶	R ⁷	CA ⁸

Джерело: складено автором

Крок 5: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму вирішення**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

⁵ Увага! Існує ймовірність потрапити до пастки необґрунтованості у висновках щодо результативності контролюючої інституції. Задля уникнення такої ситуації потрібно ретельно розмежовувати дані, які зібрані або відображені як фактичний обсяг і є результатом контрольних дій за фактичну одиницю часу, та дані розраховані за шуканий період.

⁶ У значенні показника D¹.

⁷ У значенні показника R¹.

⁸ У значенні показника CA¹.

ЗАВДАННЯ F

Дано: В країні функціонує агент інституту контролю, який діє від законодавчої гілки влади. Він має право контролювати виключно законодавчо-визначений предмет контролю, до якого належить, як нами вже з'ясовано з попередніх завдань, надходження і використання публічних фінансів у країні. Також вказана контролююча інституція має повноваження відносно відшкодування та поновлення витрат і надходжень, проведених з порушенням законодавства. Періодом, що досліджується у завданні, може бути:

- або той самий період, який було обрано у завданні E;
- або минулий рік (або будь-який рік у минулому), на вибір (грунтовний) того, хто розв'язує завдання.

Необхідно: Здійснити аналіз якості функціонування вказаного агента інституту контролю за визначений період дослідження за допомогою аналітичного показника — AL_{TSCPF}^{*Y} . Додатково потрібно з'ясувати причинно-наслідкові зв'язки між складовими показниками, які входять до розрахунку AL_{TSCPF}^{*Y} . У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: На цьому рівні завдань, на підґрунті попередніх розрахунків у розв'язаних завданнях, ми маємо можливість запропонувати ще один аналітичний показник якості функціонування інституту контролю та його агентів – формулу абсолютного збитку, що нанесено предмету контролю. Формула (10) абсолютного збитку набуває наступного вигляду:

$$AL_{TSCPF}^{*Y} = D - R, \quad (10)$$

Джерело: [17].

де AL_{TSCPF}^{*Y} – абсолютний збиток, нанесений предмету контролю (за відповідний звітний період);

D – результативність агентів інституту контролю щодо виявлення порушення законодавства, у тому числі: нецільове використання коштів; неефективне управління коштами або їх неефективне використання; порушення адміністрування доходів (за відповідний звітний період);

R – результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства (за відповідний звітний період).

Крок 2: Здійснимо підготовку даних для подальшого розрахунку та аналізу. Дані використовуємо з попереднього завдання (Е), тим самим ми уникаємо зайвих дій з «raw data», «data mining» та «data extraction».

Однак звертаємо увагу, що показник AL_{TSCPF}^{*Y} , як ми бачимо у формулі (10), має у своєму складі лише два складові елементи (**D** та **R**), а відтак ми будемо використовувати дані з таблиці (2) за винятком даних показника **CA**. Тому остаточні дані, отримані за вищевказаною вибіркою, доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 3):

Таблиця 3

Рік	Результативність Рахункової палати України (млрд грн) ⁹	
	D ¹⁰	R ¹¹

Джерело: складено автором

Крок 3: Проводимо остаточні відповідні розрахунки за звітний період, застосовуючи формулу (10), та знаходимо вартісний вираз абсолютного збитку¹², що нанесено предмету контролю за певний період.

Крок 4: Отримавши результат за розрахунком, ми можемо з'ясувати причинно-наслідкові зв'язки між складовими показниками, які входять до AL_{TSCPF}^{*Y} .

Показник AL_{TSCPF}^{*Y} , як ми бачимо у формулі (10), має у своєму складі два вже нам відомі складові елементи (**D** та **R**). З них один елемент, а саме (**D**), залежить одразу від декількох факторів, внутрішніх та сторонніх:

- від фактора здійснених порушень законодавства відносно з предметом контролю з боку об'єкта контролю і по суті зростання цього елементу більш залежне від активності сторонніх дій об'єкта контролю, ніж агентів інституту контролю, за логікою «чим більше порушень, тим більше виявлено» або «якби не порушували, то і виявляти було б нічого»;
- від фактора професіоналізму та компетентності посадових осіб контролюючої інституції;

⁹ Увага! Існує ймовірність потрапити до пастки необґрунтованості у висновках щодо результативності контролюючої інституції. Задля уникнення такої ситуації потрібно ретельно розмежовувати дані, які зібрані або відображені як фактичний обсяг і є результатом контрольних дій за фактичну одиницю часу, та дані розраховані за шуканий період.

¹⁰ У значенні показника D¹, з завдання (Е).

¹¹ У значенні показника R¹, з завдання (Е).

¹² Зауважимо, у теорії розрахунків може мати і позитивне значення.

– від фактора фінансової моралі [16] та відповідно моральної поведінки посадовця контролюючої інституції – належно виконувати контрольні дії та не допускати зловживань, передусім корупційних.

Другий елемент (**R**), навпаки, залежить виключно від внутрішнього фактора – фактора активності агентів інституту контролю, в результаті чого і відбувається зростання цього елементу, за логікою «відшкодовується все, що виявлено».

Відтак елемент (**R**) повинен повністю нівелювати елемент (**D**) за логікою «зовсім неважливо, скільки порушень, тому що всі порушення будуть відшкодовані в повному обсязі».

Крок 5: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв’язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ G

Дано: Суспільство замовило та здійснило оплату (у вигляді щорічно спрямованих суспільних коштів на утримання агентів інституту контролю) публічної послуги – державного фінансового контролю.

На ці кошти в країні функціонує агент інституту контролю, який діє від законодавчої гілки влади. Він має право контролювати виключно законодавчо-визначений предмет контролю, до якого належить, як нами вже з'ясовано з попередніх Завдань, надходження і використання публічних фінансів у країні. Також вказана контролююча інституція має повноваження відносно відшкодування та поновлення витрат і надходжень, проведених з порушенням законодавства. Періодом, що досліджується у завданні, може бути:

- або той самий період, який було обрано у завданні F;
- або минулий рік (або будь-який рік у минулому), на вибір (грунтовний) того, хто вирішує завдання.

Необхідно: Здійснити аналіз фінансових очікувань для суспільства від функціонування вказаного агента інституту контролю за визначений період дослідження за допомогою аналітичного показника — OM^Y . У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: Якщо зацікавлений зовнішній користувач хоче оцінити фінансову вигоду від замовленої та оплаченої (у вигляді щорічно спрямованих суспільних коштів на утримання агентів інституту контролю) публічної послуги – державного фінансового контролю, тоді необхідно здійснити певні кроки на цьому шляху.

До таких кроків належить: отримання, порівняння та додавання наявних (або відсутніх) сум абсолютного збитку, що нанесено предмету контролю із щорічно спрямованими сумами суспільних коштів на утримання агентів інституту контролю¹³.

На шляху до цього потрібно додатково дослідити офіційно оприлюднені дані відносно витрат на утримання агентів інституту контролю — зазвичай така інформація міститься у щорічних Звітах про результати діяльності того чи іншого агента.

¹³ Питання фінансової доцільності суспільству від функціонування обраного агента інституту контролю країни або навпаки посилення збитковості суспільству (через низьку результативність здійснення контрольних функцій контролюючої інституції) додатково дивись у теоретичному розкритті питань у навчальних цілях до цього розділу.

Крок 2: У цьому завданні ми маємо можливість запропонувати ще один аналітичний показник якості функціонування інституту контролю та його агентів – формула загального збитку для суспільства від функціонування контролюючої інституції (за окремим агентом інституту контролю країни відповідного звітного періоду), або показник – OM^Y . Формула (11) загального збитку для суспільства від функціонування контролюючої інституції набуває наступного вигляду:

$$OM^Y = AL_{TSCPF}^{*Y} + MC^Y, \quad (11)$$

Джерело: розроблено автором.

де OM^Y – показник загального збитку для суспільства від функціонування контролюючої інституції (за окремим агентом інституту контролю країни відповідного звітного періоду);

AL_{TSCPF}^{*Y} – абсолютний збиток, нанесений предмету контролю (за відповідний звітний період);

MC^Y – витрати на утримання контролюючої інституції (за відповідний звітний період);

Y – фінансовий період за відповідний рік.

Крок 3: Здійснимо підготовку даних для подальшого розрахунку та аналізу. Частину потрібних даних (показник AL_{TSCPF}^{*Y}) використовуємо з попереднього завдання (F), тим самим ми уникаємо зайвих дій з «raw data», «data mining» та «data extraction». Решту, потрібну для показника MC^Y , додатково знаходимо в офіційно оприлюдненому щорічному Звіті Рахункової палати [5] за обраний рік.

Отримані дані за вищевказаною вибіркою доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 4):

Таблиця 4

Рік	Додаткові показники Рахункової палати України (млрд грн)	
	AL_{TSCPF}^{*Y}	MC^Y

Джерело: складено автором

Крок 4: Проводимо остаточні відповідні розрахунки за звітний період, застосовуючи формулу (11), та знаходимо результати фінансових очікувань для суспільства від функціонування контролюючої інституції (за окремим агентом інституту контролю країни відповідного звітного періоду).

Крок 5: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «Необхідно»); знання та результат, які отримуються під час Алгоритму розв'язання, та Теоретичне розкриття питання до цього розділу.

ЗАВДАННЯ Н

Дано: В країні функціонує агент інституту контролю, який діє від виконавчої гілки влади. Він має право контролювати виключно законодавчо-визначений предмет контролю, до якого належить, як нами вже з'ясовано з попередніх завдань (**D**), використання публічних фінансів у країні. Також вказана контролююча інституція має повноваження відносно відшкодування та поновлення витрат, проведених з порушенням законодавства. Період, що досліджується у завданні, – минулий рік (або будь-який рік у минулому), на вибір (грунтовний) того, хто розв'язує завдання.

Необхідно: На підґрунті оприлюднених контролюючою інституцією власних результатів діяльності у звітності перед суспільством здійснити процес отримання об'єктивних даних, тобто «**data mining**» та «**data extraction**». Результатом вказаного процесу повинно стати надбання можливості здійснення інтерпретації об'єктивних даних (у даному випадку стосовно основних показників) з метою додаткової оцінки результативності практики суб'єктів фінансового контролю за допомогою аналітичних показників, таких як: показник **D**, показник **R** та показник **CA**. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: За допомогою навчального матеріалу, викладеного на лекціях з дисципліни, ми маємо можливість з'ясувати об'єкт та предмет дослідження у цьому завданні.

Крок 1.1: Об'єктом дослідження, відповідно до ключової його характеристики – «діє від виконавчої гілки влади», є Державна аудиторська служба України (далі – ДАСУ).

Крок 1.2: Предметом дослідження є об'єктивні дані за власними показниками результативності вказаної контролюючої інституції та аналітичні показники **D**, **R** та **CA**. При цьому маємо на увазі, що показник **D** відображає результативність агентів інституту контролю щодо виявлення порушення законодавства, у тому числі: нецільове використання коштів; неефективне управління коштами або їх неефективне використання; порушення адміністрування доходів (за відповідний звітний період); показник **R** відображає результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених

з порушенням законодавства (за відповідний звітний період); показник **СА** відображає загальний обсяг охоплених контролем ресурсів.

Крок 2: Здійснимо підготовку даних для подальшого аналізу. Дані використовуємо виключно на підставі офіційних фінансових джерел за публічною (схожою на аналітичну) та статистичною звітністю за обраний рік, у даному випадку це є:

1) Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України;

2) Форма узагальненої звітності для таких методів контролю, як: ревізія та перевірки – Форма №1-кр;

3) Форма узагальненої звітності для таких методів контролю, як: аудит (всі його різновиди) – Форма № 3-кр;

4) Форма узагальненої звітності для таких методів контролю, як: моніторинг закупівлі, перевірка закупівель – Форма № 2-дфк [6].

Ці дані будуть для нас **«raw data»**, а відтак їх потрібно доопрацювати.

Обираємо шлях доопрацювання.

Таким шляхом доопрацювання **«raw data»** буде встановлення відповідності між тим, як дані визначаються у джерелі інформації, та аналітичними показниками: **D, R та СА**.

Крім того, додаткового доопрацювання потребує і встановлення відповідності між аналітичним та статистичним форматом публічної звітності, а також встановлення розбіжностей у відображенні результативності у вказаних форматах звітності.

Крок 3: Встановлюємо відповідність та здійснюємо необхідні розрахунки для визначення показників.

Крок 3.1: Отримані результати з доопрацювання **«raw data»** та попереднього розрахунку показників **D, R та СА** доречно угрупувати до відповідних таблиць (таблиці 5; 6; 7).

Крок 3.1.1: Отримані результати з доопрацювання **«raw data»** та попереднього розрахунку показника **D** заносимо до таблиці (5).

Крок 3.1.2: Отримані результати з доопрацювання **«raw data»** та попереднього розрахунку показника **R** заносимо до таблиці (6).

Таблиця 5

Рік	Отримані результати за показником D (млрд грн) ¹⁴									Відхилення у відображенні показника D (за форматом звітності), (2-10)
	Аналітична (публічна) звітність ¹⁵		Статистична звітність							
			Форма №1-кр		Форма № 3-кр		Форма № 2-дфк		Всього за показником D, (5+7+9)	
	Назва показника за джерелом інформації	Σ	Код рядка за джерелом інформації	Σ	Код рядка за джерелом інформації	Σ	Код рядка за джерелом інформації	Σ		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Виявлено порушень фінансово-бюджетної дисципліни та недоліків у господарській діяльності об'єктів контролю		200		200		200			
	Виявлено порушень, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів		300 (за винятком: 304 ¹⁶)		300		310			
	Виявлені порушення законодавства у сфері закупівель		400		400		320			
			500		500		330			
			600							
Всього										

Джерело: складено автором

¹⁴ Примітка: Назва показників за джерелом інформації, які ми використовуємо для визначення показника D, може змінюватися в залежності від року видання джерела. Вказані показники визначені згідно з офіційною звітністю ДАСУ за 2020 рік [6].

¹⁵ Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України [6]. Вважаємо, що припустимо використовувати його як аналітичний формат звітності ДАСУ, зокрема для визначення показника D.

¹⁶ Рядок 304 визначає «Виявлено порушень законодавства у сфері закупівель (всього), у тому числі: моніторингами закупівель» та повністю дублює рядок 200 Форми № 2-дфк «Моніторингами закупівель виявлено порушень законодавства (всього)» [6].

Таблиця 6

Рік	Отримані результати за показником R (млрд грн) ¹⁷									Відхилення у відображенні показника R (за форматом звітності), (2-10)
	Аналітична (публічна) звітність ¹⁸		Статистична звітність							
			Форма №1-кр		Форма № 3-кр		Форма № 2-дфк		Всього за показником R, (5+7+9)	
Назва показника за джерелом інформації	Σ	Код рядка за джерелом інформації	Σ	Код рядка за джерелом інформації	Σ	Код рядка за джерелом інформації	Σ			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	Відшкодовано фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів		1000 (за винятком: 1001 ¹⁹)		600		400 ²⁰			
	Упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій		1100		700		500			
			1200		800					
			1300							
Всього										

Джерело: складено автором

¹⁷ Примітка: Назва показників за джерелом інформації, які ми використовуємо для визначення показника R, може змінюватися в залежності від року видання джерела. Вказані показники визначені згідно з офіційною звітністю ДАСУ за 2020 рік [6].

¹⁸ Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України [6]. Вважаємо, що припустимо використовувати його як аналітичний формат звітності ДАСУ, зокрема для визначення показника R.

¹⁹ Рядок 1001 визначає «Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів із загальної суми – за порушеннями, що виявлені у попередніх роках». Таким чином, Форма №1-кр дає нам можливість одразу здійснювати коригування сумарного визначення показника виключно за період, який ми досліджуємо [6].

²⁰ Увага! Існує дублювання показника з тотожним результатом, а саме рядок 400 Форми № 2-дфк «Попереджено укладання договору та/або здійснення витрат коштів за процедурами закупівель, проведеними з порушенням законодавства» має тотожне значення Рядку 1400 Форми №1-кр, який визначає «Попереджено порушень законодавства у сфері закупівель» та повністю дублює його. Однак потрібно застосовувати виключно Рядок 400 [6].

Крок 3.1.3: Отримані результати з доопрацювання «raw data» та попереднього розрахунку показника **СА** заносимо до таблиці (7).

Таблиця 7

Рік	Отримані результати за показником СА (млрд грн) ²¹									Відхилення у відображенні показника СА (за форматом звітності), (2-10)
	Аналітична (публічна) звітність ²²	Статистична звітність								
		Форма №1-кр		Форма № 3-кр		Форма № 2-дфк		Всього за показником СА, (5+7+9)		
		Назва показника за джерелом інформації	Σ	Код рядка за джерелом інформації	Σ	Код рядка за джерелом інформації	Σ		Код рядка за джерелом інформації	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	охоплено контролем та дослідженням фінансових та матеріальних ресурсів		100		100		100			
Всього										

Джерело: складено автором

Крок 3.2: За результатом доопрацювання «raw data», отримані дані показників **D**, **R** та **СА**, які ми угрупували до таблиць (5, 6, 7), не потребують подальших додаткових розрахунків щодо коригування сумарного визначення показника з кількістю років, які увійшли до періоду, який було охоплено контрольними діями. На противагу, як вимагалось для попереднього агента інституту контролю – РПУ (завдання Е).

Крок 3.3: Задля уникнення будь-якої ймовірності з необґрунтованості у розрахунках результативності контролюючої інституції потрібно наступне. У разі наявності відхилення між показниками (**D**, **R** та **СА**), розрахованими за аналітичною (публічною) звітністю або статистичною звітністю (таблиці 5, 6, 7), пріоритетним показником буде той, який має більше сумарне значення. З логіки того, що обидва формати звітності належать до офіційних джерел, в яких вказується офіційний результат діяльності, а відтак мають однакове значення. Крім того, метою завдання є

²¹ Примітка: Назва об'єктивних показників за джерелом інформації, які ми використовуємо для визначення показника **СА**, може змінюватися в залежності від року видання джерела. Вказані показники визначені згідно з офіційною звітністю ДАСУ за 2020 рік [6].

²² Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України [6]. Вважаємо, що припустимо використовувати його як аналітичний формат звітності ДАСУ, зокрема для визначення показника **СА**.

аналіз результативності контролюючої інституції, а не дослідження якості форм звітності.

Крок 4: Маючи на меті подальше використання отриманих показників (у наступних завданнях) для поглибленого аналізу результативності визначеного суб'єкта державного фінансового контролю, остаточні дані, отримані за діями з доопрацювання «**raw data**» (**Крок 3**), доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 8):

Таблиця 8

Рік	Результативність Державної аудиторської служби України (млрд грн) ²³		
	D	R	CA

Джерело: складено автором

Крок 5: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв'язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

²³ Дані використовуємо за визначеним пріоритетом у Крок 3.3.

ЗАВДАННЯ І

Дано: В країні функціонує агент інституту контролю, який діє від виконавчої гілки влади. Він має право контролювати виключно законодавчо-визначений предмет контролю, до якого належить, як нами вже з'ясовано з попередніх завдань (**D**), використання публічних фінансів у країні. Також вказана контролююча інституція має повноваження відносно відшкодування та поновлення витрат, проведених з порушенням законодавства. Період, що досліджується у завданні, – минулий рік (або будь-який рік у минулому), на вибір (грунтовний) того, хто розв'язує завдання.

Необхідно: Здійснити аналіз якості функціонування вказаного агента інституту контролю за визначений період дослідження за допомогою аналітичного показника — AL_{TSCPF}^{*Y} . Додатково потрібно з'ясувати причинно-наслідкові зв'язки між складовими показниками, які входять до розрахунку AL_{TSCPF}^{*Y} . У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: Незважаючи на те, що у цьому завданні нами здійснюється аналіз результативності контролюючої інституції від виконавчої гілки влади, розрахунок аналітичного показника — AL_{TSCPF}^{*Y} відбувається також за допомогою формули абсолютного збитку, що нанесено предмету контролю, а саме – формула (10), яку раніше ми застосовували для аналізу результативності контролюючої інституції від законодавчої гілки влади, у вигляді:

$$AL_{TSCPF}^{*Y} = D - R. \quad (10)$$

Джерело: [17].

Крок 2: Здійснимо підготовку даних для подальшого розрахунку та аналізу. Дані використовуємо з попереднього завдання (**H**), тим самим ми уникаємо зайвих дій з «raw data», «data mining» та «data extraction».

Однак звертаємо увагу, що показник AL_{TSCPF}^{*Y} , як ми бачимо у формулі (10), має у своєму складі лише два складові елементи (**D** та **R**), а відтак ми будемо використовувати дані з таблиці (8) за винятком даних показника **CA**. Тому остаточні дані, отримані за вищевказаною вибіркою, доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 9):

Таблиця 9

Рік	Результативність Державної аудиторської служби України (млрд грн)	
	D	R

Джерело: складено автором

Крок 3: Проводимо остаточні відповідні розрахунки за звітний період, застосовуючи формулу (10), та знаходимо вартісний вираз абсолютного збитку, що нанесено предмету контролю за певний період.

Крок 4: Отримавши результат за розрахунком, ми можемо з'ясувати причинно-наслідкові зв'язки між складовими показниками, які входять до AL_{TSCPF}^{*Y} .

Показник AL_{TSCPF}^{*Y} , як ми бачимо у формулі (10), має у своєму складі два вже нам відомі складові елементи (**D** та **R**). З них один елемент, а саме – (**D**), залежить одразу від декількох факторів, внутрішніх та сторонніх:

- від фактора здійснених порушень законодавства відносно з предметом контролю з боку об'єкта контролю і по суті зростання цього елементу більш залежне від активності сторонніх дій об'єкта контролю, ніж агентів інституту контролю, за логікою «чим більше порушень, тим більше виявлено» або «якби не порушували, то і виявляти було б нічого»;
- від фактора професіоналізму та компетентності посадових осіб контролюючої інституції;
- від фактора фінансової моралі [16] та відповідно моральної поведінки посадовця контролюючої інституції – належно виконувати контрольні дії та не допускати зловживань, передусім корупційних.

Другий елемент (**R**), навпаки, залежить виключно від внутрішнього фактора – фактора активності агентів інституту контролю, в результаті чого і відбувається зростання цього елементу, за логікою «відшкодовується все, що виявлено».

Відтак елемент (**R**) повинен повністю нівелювати елемент (**D**) за логікою «зовсім неважливо, скільки порушень, тому що всі порушення будуть відшкодовані в повному обсязі».

Крок 5: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв'язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ J

Дано: Суспільство замовило та здійснило оплату (у вигляді щорічно спрямованих суспільних коштів на утримання агентів інституту контролю) публічної послуги – державного фінансового контролю.

На ці кошти в країні функціонує агент інституту контролю, який діє від виконавчої гілки влади. Він має право контролювати виключно законодавчо-визначений предмет контролю, до якого належить, як нами вже з'ясовано з попередніх завдань (**D**), використання публічних фінансів у країні. Також вказана контролююча інституція має повноваження відносно відшкодування та поновлення витрат, проведених з порушенням законодавства. Період, що досліджується у завданні, – минулий рік (або будь-який рік у минулому), на вибір (грунтовний) того, хто розв'язує завдання.

Необхідно: Здійснити аналіз фінансових очікувань для суспільства від функціонування вказаного агента інституту контролю за визначений період дослідження за допомогою аналітичного показника — **ОМ^Y**. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: Якщо зацікавлений зовнішній користувач хоче оцінити фінансову вигоду від замовленої та оплаченої (у вигляді щорічно спрямованих суспільних коштів на утримання агентів інституту контролю) публічної послуги – державного фінансового контролю, тоді необхідно здійснити певні кроки на цьому шляху.

До таких кроків належить: отримання, порівняння та додавання наявних (або відсутніх) сум абсолютного збитку, що нанесено предмету контролю з щорічно спрямованими сумами суспільних коштів на утримання агентів інституту контролю²⁴.

На шляху до цього, потрібно додатково дослідити офіційно оприлюднені дані відносно витрат на утримання агентів інституту контролю — зазвичай така інформація міститься у щорічних Звітах про результати діяльності того чи іншого агента.

Крок 2: Незважаючи на те, що у цьому завданні нами здійснюється аналіз результативності контролюючої інституції від виконавчої гілки

²⁴ Питання фінансової доцільності суспільству від функціонування обраного агента інституту контролю країни або навпаки посилення збитковості суспільству (через низьку результативність здійснення контрольних функцій контролюючої інституції) додатково дивись у теоретичному розкритті питань у їх цілях до цього розділу.

влади, розрахунок аналітичного показника – OM^Y , відбувається також за допомогою формули (11), яку раніше ми застосовували для аналізу фінансових очікувань для суспільства від функціонування контролюючої інституції законодавчої гілки влади, у вигляді:

$$OM^Y = AL_{TSCPF}^{*Y} + MC^Y. \quad (11)$$

Джерело: розроблено автором.

Крок 3: Здійснимо підготовку даних для подальшого розрахунку та аналізу. Частина потрібних даних (показник AL_{TSCPF}^{*Y}) використовуємо з попереднього завдання (І), тим самим ми уникаємо зайвих дій з «raw data», «data mining» та «data extraction». Решту, потрібну для показника MC^Y , додатково знаходимо в офіційно оприлюдненому щорічному Публічному звіті про діяльність Державної аудиторської служби України [6] за обраний рік.

Отримані дані за вищевказаною вибіркою доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 10):

Таблиця 10

Рік	Додаткові показники Державної аудиторської служби України (млрд грн)	
	AL_{TSCPF}^{*Y}	MC^Y

Джерело: складено автором

Крок 3: Проводимо остаточні відповідні розрахунки за звітний період, застосовуючи формулу (11), та знаходимо результати фінансових очікувань для суспільства від функціонування контролюючої інституції (за окремим агентом інституту контролю країни відповідного звітного періоду).

Крок 4: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв'язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ К

Дано: За результатами попередньо розв'язаних завдань, таких як: **Е; F; G; H; I** та **J**, було розраховано, в розрізі окремої контролюючої інституції, як **РПУ** чи **ДАСУ**, аналітичні показники, зокрема: AL_{TSCPF}^{*Y} ; **D; R; CA; MC^Y** та **OM^Y**.

Необхідно: За допомогою окреслених даних провести порівняльний аналіз результативності практики суб'єктів фінансового контролю з фінансовими очікуваннями від замовленої та оплаченої (у вигляді щорічно спрямованих суспільних коштів на утримання агентів інституту контролю) публічної послуги – державного фінансового контролю. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: Рівень цього завдання не передбачає дослідження «raw data» та здійснення процесу з «data mining» та «data extraction» задля об'єктивних даних (у даному випадку стосовно основних показників) контролюючих інституцій.

Попередньо розв'язані завдання в розрізі кожної контролюючої інституції надають нам вичерпний перелік аналітичних інструментів та параметрів задля порівняльного аналізу агентів інституту контролю.

Крок 2: Здійснимо підготовку даних для подальшого розрахунку та аналізу. Потрібні дані для цього завдання угруповано у таблиці (2; 4; 8; 10) з попередніх завдань.

Решту показників, а саме – **OM^Y**, як для **РПУ**, так і **ДАСУ**, отримуємо як результат розрахунку відповідного кроку (**Крок 3**) у **Алгоритмі розв'язання** у попередніх завданнях (**G** та **J**).

Отримані дані за вищевказаною вибіркою доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 11):

Таблиця 11

Рік	Назва показників	Результативність Агентів інституту контролю (млрд грн)	
		Рахункова палата України	Державна аудиторська служба України
	D		
	R		
	CA		
	MC^Y		
	AL_{TSCPF}^{*Y}		
	OM^Y		

Джерело: складено автором

Крок 3: Відповідно до мети завдання потрібно здійснити порівняльний аналіз кращої результативності між вказаними агентами інституту контролю в розрізі кожного показника.

Робимо потрібні розрахунки по кожному показнику з таблиці (11) та отримані дані додаємо до відповідної таблиці (таблиця 12):

Таблиця 12

Назва показників	Позитивне відхилення (млрд грн)	
	Рахункова палата України	Державна аудиторська служба України
D		
R		
CA		
MC ^Y		
AL _{TSCPF} ^{*Y}		
OM ^Y		

Джерело: складено автором

Крок 4: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв’язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

За результатами проведеної роботи в межах визначених навчальних цілей до розділу можна зробити певні висновки, зокрема:

1. Застосування показників AL_{TSCPF}^{*Y} ; D ; R ; CA ; MC^Y та OM^Y дозволяє не тільки інтерпретувати об'єктивні дані, отримані з публічної звітності контролюючих інституцій, та робити на цьому підґрунті аналітичні висновки щодо додаткової оцінки результативності практики суб'єктів фінансового контролю. Однак, у разі потреби, ми можемо здійснити також і порівняльний аналіз результатів агентів інституту контролю: у розрізі результативності діяльності Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України.

2. Ознайомлення з публічною звітністю дозволяє нам вказати на недосконалість звітності Рахункової палати України з відображення:

- обсягу охоплених контролем ресурсів;
- результатів роботи по відшкодуванню і поновленню витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства.

Така ситуація повністю унеможлиблює проведення оцінки якості функціонування цього агента інституту контролю. Тобто суспільство як замовник контролю публічних ресурсів від органу держави залишається без можливості оцінити якість замовленої та оплаченої (у вигляді щорічно спрямованих суспільних коштів на утримання агентів інституту контролю) послуги.

3. За результатом аналізу звітності та показників результативності функціонування Державної аудиторської служби України встановлено, що відображення власної результативності відбувається більш інформативно, в порівнянні до звітності, яку використовує у своїй практиці Рахункова палата України. Цьому сприяє наявність таких форм, як «Форма №2 – дфк»; «Форма №3–кр»; «Форма №1–кр» [6].

Однак вказана статистична звітність також має певні недоліки та потребує уваги під час її застосування у процесах «**data mining**» та «**data extraction**», наприклад:

- Рядок 304 Форми №1–кр визначає «Виявлено порушень законодавства у сфері закупівель (всього), у тому числі: моніторингами закупівель» та повністю дублює рядок 200 Форми № 2-дфк «Моніторингами закупівель виявлено порушень законодавства (всього)» [6];

- Рядок 1400 Форми №1–кр визначає «Попереджено порушень законодавства у сфері закупівель» та повністю дублює рядок 400 Форми № 2-дфк «Попереджено укладання договору та/або здійснення витрат

коштів за процедурами закупівель, проведеними з порушенням законодавства» [6].

4. Дослідивши (у завданнях **F**, **I**) причинно-наслідкові зв'язки між складовими показниками, які входять до AL_{TSCPF}^{*Y} , нами встановлено, що вони мають схожі причини для обох контролюючих інституцій.

Наприклад показник AL_{TSCPF}^{*Y} має у своєму складі два складові елементи (**D** та **R**), де елемент (**D**) залежить одразу від декілька факторів, внутрішніх та сторонніх:

- від фактора здійснення порушень законодавства відносно з предметом контролю з боку об'єкта контролю і по суті зростання цього елементу більш залежне від активності сторонніх дій об'єкта контролю, ніж агентів інституту контролю, за логікою «чим більше порушень, тим більше виявлено» або «якби не порушували, то і виявляти було б нічого»;

- від фактора професіоналізму та компетентності посадових осіб контролюючої інституції;

- від фактора фінансової моралі [16] та відповідно моральної поведінки посадовця контролюючої інституції – належно виконувати контрольні дії та не допускати зловживань, передусім корупційних.

Навпаки, інший елемент (**R**) залежить виключно від внутрішнього фактора – фактора активності агентів інституту контролю, в результаті чого і відбувається зростання цього елементу, за логікою «відшкодовується все, що виявлено».

Відтак елемент (**R**) повинен повністю нівелювати елемент (**D**) за логікою «зовсім неважливо, скільки порушень, тому що всі порушення будуть відшкодовані в повному обсязі».

5. Показник **R** як відображення саме матеріального (фінансового) відшкодування завданих збитків належить до ключових показників результативності контролюючої інституції та є вартісним критерієм ефективності функціонування інституції. Підґрунтям такого твердження є результат порівняння вигоди від застосування до об'єкта контролю передбаченої відповідальності за вчинені фінансові порушення (зокрема «Посадові особи, з вини яких допущено порушення бюджетного законодавства, несуть цивільну, дисциплінарну, адміністративну або кримінальну відповідальність згідно з законом» [1]) та впровадження заходів з відшкодування збитків. З погляду на те, що сферою діяльності інституту контролю є фінанси суспільства, а суспільні блага фінансуються грошовими коштами, а не роками ув'язнення злочинців, відтак нас цікавить не юридична відповідальність за використання публічних ресурсів з порушеннями норм, правил, законів, а виключно матеріальне (фінансове) відшкодування завданих збитків.

РОЗДІЛ 3

**ОЦІНЮВАННЯ ФІНАНСОВОЇ
ВИГОДИ ВІД НАЯВНОСТІ СИСТЕМИ
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО
КОНТРОЛЮ (ІНСТИТУТУ КОНТРОЛЮ):
навчальні цілі
та теоретичне розкриття питання**

Навчальними цілями до розділу 3 є розв'язання ситуаційних вправ з результативності системи державного фінансового контролю за певними параметрами та алгоритмами їх застосування. Тим самим отримати умови для здійснення інтерпретації об'єктивних даних з метою додаткової оцінки результативності практики фінансового контролю в цілому в країні.

Теоретичне розкриття питання полягає у тому, що:

продовжуємо пошук методів підвищення якості контрольованого використання публічних ресурсів. У цьому розділі приділимо увагу питанням формулювання параметрів для дієвого та вискоєфективного інституту контролю країни та їх розрахункам. Підсумком розрахунків стане обчислення фінансової вигоди для суспільства від наявності інституту контролю в країні та вартісні докази суспільству задля формування ментальної потреби контролювати публічні ресурси.

Підґрунтям до визначеної мети стануть деякі теоретичні викладки.

У наукових та суспільних колах постає питання щодо якості контрольованого використання публічних ресурсів, зокрема публічних фінансів. Все це відбувається в умовах існування державного фінансового контролю. Невже для захисту суспільної власності та ресурсів не вистачає існуючої в країні системи державного фінансового контролю з її суб'єктами та з притаманною їм предметно-об'єктою сферою?

Якщо так, то в чому полягає причина такого становища?

Причина лежить на поверхні: досліджуючи побудовану систему державного фінансового контролю, не полишає стійке відчуття, що було створено чужорідне тіло невідомо для чого та з невідомою метою, крім того, замовник також невідомий.

Тож за чиєю ініціативою сформовано систему державного фінансового контролю – чи за ініціативою суспільства (а відтак, і для досягнення цілей суспільства з контролю використання суспільних ресурсів), чи за ініціативою держави (а відтак, з формальних причин)?

Ця ситуація є цілком природною тому, що в суспільстві відсутня ментально стійка впевненість у безумовній необхідності фінансового контролю та визначеність у цілях, що мають перед ним ставитися суспільством та досягатися ним у найефективніший спосіб та у відповідні строки.

Відсутність у суспільстві вказаної вище ментальної потреби пов'язана з тим, що суспільство не звикло контролювати державу та її дії, зокрема і дії безпосередньо тих, кому делеговані повноваження на розпорядження та управління суспільними ресурсами, передусім грошовими. Ймовірно, це пов'язано з періодом тоталітаризму в нашій

історії, тому громадяни бояться держави на несвідомому рівні; а може, це брак освіти і фінансової грамотності; а може, це громадська байдужість, що проявляється у вигляді фінансової байдужості? Відповіді на це питання ми не маємо, але ситуацію потрібно виправляти.

Все перераховане вище є підґрунтям змін ситуації через повернення світогляду на «нульову» точку. Тобто необхідно замислитися над питанням, як суспільство вважає за потрібне використовувати свої ресурси для збільшення ефекту від них – контрольовано і раціонально чи «на довірі» і «як вийде».

Безумовно, єдиним правильним рішенням та правильною відповіддю на поставлене запитання буде використовувати свої ресурси для збільшення ефекту від них контрольовано і раціонально.

Тож як цього досягти?

Для цього потрібно, щоб формальна частина інституту контролю (тобто організація практичної діяльності агентів інституту контролю) була побудована у такий спосіб, щоб приносити фінансову вигоду суспільству у практичній діяльності. Це полягає в унеможливленні безконтрольного формування, накопичення та використання публічних ресурсів у повному обсязі, а у разі встановлених порушень забезпечити відшкодування збитків у повному обсязі.

Однак, коли мова йде про наявність або навпаки відсутність будь-якої фінансової вигоди, нам потрібно мати не тільки теоретично обумовлене твердження, потрібно мати і обчислення вигоди – її вартісний вираз. Це потребує не зменшувати масштаб погляду на проблему контрольованого використання суспільних ресурсів, передусім суспільних фінансів – тобто залишатися на інституційному рівні та продовжувати збільшувати масштаб розрахунків щодо результативності з рівня окремої контролюючої інституції до рівня системи державного фінансового контролю.

Формула для такого рівня масштабу була напрацьована раніше²⁵ і відома як формула дієвого та високоефективного інституту контролю країни та має такий запис, як це бачимо за Формулою (12):

$$\begin{cases} AL_{TSCPF}^*Y \rightarrow 0 \\ R \rightarrow 100\% \\ CA = TSC_{PF}^Y. \end{cases} \quad (12)$$

Джерело: [17].

Пояснимо більш детально²⁶ визначені параметри формули (12) та шляхи їх впровадження інститутом контролю.

²⁵ У попередніх публікаціях автора [16; 17].

Формула (12) має вигляд як низка визначених параметрів, які записані у вигляді системи, якою передбачається обов'язковість виконання кожної умови.

Формула (12) має вже відомі нам показники:

- показник AL_{TSCPF}^{*Y} , або формула абсолютного збитку, що нанесено предмету контролю, який розраховується за формулою (10);
- показник R , або результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства (за відповідний звітний період);
- показник CA , або загальний обсяг охоплених контролем ресурсів;
- показник TSC_{PF}^Y (у всіх своїх різновидах, як $TSC_{PF}^{''Y}$ та TSC_{PF}^{*Y}), або обсяг предмета контролю за відповідний звітний період (як сукупний показник вартісного виразу публічних фінансів країни за фактом виконання).

Крім показників, формула (12) має детальну вимогу стосовно забезпечення виконання визначених параметрів – рух складових показників до бажаного результату, або, інакше кажучи, тільки кінцевий результат для визнання такого результату буде позитивним, зокрема:

- від показника AL_{TSCPF}^{*Y} вимагається рух збитків, заданих предмету контролю в напрямку ($\rightarrow 0$), де він буде мати остаточне позитивне значення (або абсолютно позитивний результат), коли $AL_{TSCPF}^{*Y} = 0$. У разі, якщо $AL_{TSCPF}^{*Y} \neq 0$, в такому випадку тенденцію у напрямку ($\rightarrow 0$) можна вважати умовно позитивним результатом;
- від показника R вимагається рух до 100 відсоткового результату з відшкодування встановлених збитків предмету контролю, де він буде мати остаточне позитивне значення (або абсолютно позитивний результат), коли: $R = 100\%$. У разі, якщо $R \neq 100\%$, в такому випадку тенденцію у напрямку ($\rightarrow 100\%$) можна вважати умовно позитивним результатом;
- від показника CA вимагається рівновага з загальним обсягом охоплених контролем ресурсів (з показником TSC_{PF}^Y у всіх його різновидах, як $TSC_{PF}^{''Y}$ та TSC_{PF}^{*Y}), де він буде мати остаточне позитивне значення (або абсолютно позитивний результат) при умові: $CA = TSC_{PF}^Y$. У разі, якщо $CA \neq TSC_{PF}^Y$, в такому випадку тенденцію у напрямку рівноваги можна вважати умовно позитивним результатом, про що буде вказувати показник ΔCA у відносних та абсолютних одиницях виміру.

²⁶ Параметри, показники та внутрішня логіка побудови «Формули дієвого та високо-ефективного інституту контролю країни» вказувались у попередніх працях автора [16; 17]. Однак у межах цієї книги вказана формула набуває доцільної деталізації, яка дозволяє вивчити питання дієвого та високоефективного інституту контролю на поглибленому рівні.

Формула (12) також має певні обґрунтування до встановлених параметрів та вимог стосовно їх обов'язкового виконання, про які необхідно вказати задля розкриття її внутрішньої логіки, зокрема:

- параметр $CA = TSC_{PF}^Y$ встановлює контроль за публічними ресурсами у повному обсязі і по суті є формульним записом як визначеної мети²⁷ інституту контролю, так і суспільних запитів щодо забезпечення контрольованого використання публічних ресурсів;

- параметр $AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0$ залежить від позитивного результату складників за формулою (10). В доповнення до вже сказаного²⁸ про складові елементи AL_{TSCPF}^{*Y} зауважимо, що очікувати на зменшення показника (D^{29}) за стороннім фактором впливу не варто, як свідчить практика фінансового контролю³⁰. Та навпаки, доречно сподіватися та очікувати зростання показника за внутрішнім фактором впливу. Як бачимо, зростання показника (D) за результатом аналізу може мати як позитивний результат (зріст за внутрішнім фактором впливу), так і негативний результат (зріст за стороннім фактором впливу). Однак з яких би причин показник (D) не зростав, у формулі (10) розрахунку показника (AL_{TSCPF}^{*Y}) він має негативне значення та повинен бути повністю знівелюваним;

- показники AL_{TSCPF}^{*Y} та R мають дещо спільне. Таким об'єднуючим їх моментом є входження показника R^{31} до формули розрахунку показника AL_{TSCPF}^{*Y} за формулою (10). Відтак вбачається причинно-наслідковий зв'язок, що призводить до певної залежності параметра $AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0$ від параметра $R \rightarrow 100\%$. Таке становище вимагає приділити додаткову увагу показнику R – показнику, який є відображенням саме матеріального (фінансового) відшкодування завданих збитків та є вартісним критерієм ефективності функціонування інституції. Через це показник R належить до ключових показників результативності контролюючої інституції (як вже було визначено в межах цієї праці³²).

У доповнення до вже сказаного про параметр AL_{TSCPF}^{*Y} можна вказати на здібність вказаного показника розраховувати не тільки

²⁷ «Сформувані переваги і створити передумови для тотального контролю за використанням публічних ресурсів» [16].

²⁸ Додатково див. завдання F у розділі 2.

²⁹ Додатково див. формулу 10 у розділі 2.

³⁰ На цьому етапі вже повинні бути зроблені розрахунки та отримані результати в межах розв'язання завдання E-K розділу 2, які будуть підґрунтям до зробленого твердження. Або можна ознайомитися з джерелами офіційної звітності [5; 6] та отримати підтвердження.

³¹ R і є тим елементом, який повинен повністю нівелювати елемент (D) за логікою «зовсім неважливо, скільки порушень, тому що всі порушення будуть відшкодовані в повному обсязі», додатково див. завдання F.

³² Додатково див. висновки до розділу 2.

фактичний збиток, а також на розрахунок ймовірного збитку³³ ($AL_{TSCPF}^{*Y}(\text{poss.})$).

У доповнення до вищесказаного про показник **R** слід додатково розглянути параметр **R→100%** та мати уявлення як цього досягти. Пропонується наступний шлях для виконання параметра **R→100%**, наприклад, відшкодувати збитки³⁴, тобто поновити суспільний добробут, є першочерговим завданням інституту контролю у разі встановлених порушень (якщо вже так вийшло і фінансовим порушенням не вдалося запобігти) і є єдиним вартісним критерієм його ефективності на цей випадок. З причин того, що сферою діяльності інституту контролю є фінанси суспільства, а відтак нас цікавить не юридична відповідальність за використання публічних ресурсів з порушеннями норм, правил, законів, а саме матеріальне (фінансове) відшкодування завданих збитків. Причина полягає у тому, що суспільні блага фінансуються грошовими коштами, а не роками ув'язнення злочинців. Забезпечення 100-відсоткового відшкодування – дуже непросте завдання. Виконання такого завдання передбачає наявність певних сприятливих умов. Саме тому постає питання про наділення інституту контролю, а відтак і його агентів, повноваженнями на дії примусового характеру.

Теоретичним підґрунтям стосовно наділення інституту контролю та його агентів повноваженнями на дії примусового характеру є дослідження європейських вчених – Поль Марі Годме [18], який вказував на елемент примусу й досліджував його важливість у податковій справі та навіть нерозривність збору податків та примусу. Інакше кажучи, розподільча функція фінансів у питаннях формування дохідної частини публічних фінансів має примусове забезпечення. У разі якщо суспільство надало свою згоду на те, що фіскальні надходження (передусім податкові надходження), тобто наповнення дохідної частини публічних фінансів, були нерозривно пов'язані з примусовим характером, та більше, забезпечуються через певний примус з боку держави відносно суспільства або його окремих членів – як платників фіскальних платежів, то і контрольна функція фінансів також повинна мати примусове забезпечення відшкодування збитків за результатами контролю.

Але суспільство має знати свої переваги від наявності примусу в системі державного фінансового контролю та бути згодним на таке.

Щоб переконати суспільство в необхідності наділити контрольну функцію фінансів примусовим забезпеченням відшкодування збитків, нам

³³ Апробацію розрахунків за фактичними даними зроблено у попередній науковій публікації автора [17].

³⁴ Що буде в розрахунках відображатися або як зріст показника R, або як тенденція наближення його до параметра R→100%.

потрібно навести приклади примусу під час стягнення фіскальних платежів та приклади існуючого становища з відшкодуванням виявлених порушень (показник **R**) під час використання публічних фінансів та абсолютні збитки, нанесені предмету контролю (показник AL_{TSCPF}^{*Y}), тобто отримати практичні підґрунтя відносно наділення інституту контролю та його агентів повноваженнями на дії примусового характеру.

Прикладом існуючого примусу для забезпечення адміністрування фіскальних платежів загалом та податків зокрема є норми сучасного фіскального законодавства країни, за допомогою якого формується фіскальна інфраструктура примусу³⁵.

За результатом запропонованого порівняльного аналізу, стосовно як забезпечені примусовими повноваженнями функції фінансів, можна зробити висновок про те, що сьогодення система державного фінансового контролю країни майже не має примусових повноважень у своїй практиці. І будь-яке порівняння з існуючою в нашій державі фіскальною інфраструктурою примусу не має сенсу та недоречне, тому що нема з чим порівняти.

Результатом відсутності відповідної інфраструктури примусу у сфері державного фінансового контролю або в інституті контролю, або у забезпеченні контрольної функції фінансів примусом є на цей час та будуть і надалі вкрай низькі суми відшкодування збитків (показник **R**) від виявлених порушень (показник **D**), що має прямий вплив на абсолютні збитки, нанесені предмету контролю (показник AL_{TSCPF}^{*Y}), а відтак і суспільним ресурсам загалом.

Підсумовуючи розгляд формули (12), зробимо твердження, що забезпечення обов'язкового виконання інститутом контролю кожної умови записаних у згаданій формулі: $AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0$, $R \rightarrow 100\%$ та $CA = TSC_{PF}^Y$ є метод підвищення якості контрольованого використання публічних ресурсів та буде мати у результаті фінансову вигоду для суспільства, про що ми будемо мати можливість переконатися, здійснивши розрахунки з розкриття формули (12) за розрахунками абсолютно позитивних та умовно позитивних результатів.

³⁵ Вона складається з контролюючих органів, органів стягнення та податкової міліції, що мають повноваження здійснювати заходи щодо забезпечення погашення фіскальної заборгованості (податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску), яка була встановлена за результатами податкового контролю (фіскального контролю) за допомогою таких важелів, як: стягнення коштів платника податку, що має податковий борг; стягнення дебіторської заборгованості, яка належить боржнику (у разі недостатності наявних коштів у боржника); податкової застави; адміністративного арешту майна; продажу майна, що перебуває у податковій заставі; розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків (під проценти, розмір яких дорівнює розміру 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України); притягнення до відповідальності: фінансової, адміністративної, кримінальної; штрафні (фінансові) санкції (штрафи); пеня (Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р., № 2755-VI, ст. ст. 41; 88; 94; 95; 100; 111.1.1.-111.1.3; 113; 129; 348).

ЗАВДАННЯ I

Дано: Маємо об'єктивні дані щодо результативності інституту контролю, зокрема дані стосовно **загального обсягу охоплених контролем ресурсів**, за період, який досліджується, – минулий рік (або останній рік, за який є офіційна звітність агентів інституту контролю). Визначено параметри дієвого та високоефективного інституту контролю країни, що записані у вигляді відповідної системи, якою передбачається обов'язковість виконання кожної умови.

Необхідно: Розрахувати (за фактом у звітному періоді) наявність **абсолютно позитивного результату** для показників **СА** та TSC_{PF}^Y . У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: За допомогою навчального матеріалу, викладеного на лекціях за дисципліною, та на підґрунті теоретичного розкриття питання у навчальних цілях до розділу ми маємо можливість розрахувати шуканий абсолютно позитивний результат для показників **СА** та TSC_{PF}^Y .

Крок 2: Параметри для показників **СА** та TSC_{PF}^Y визначені наступні, а саме:

$$\begin{cases} AL_{TSC_{PF}^Y} \rightarrow 0 \\ R \rightarrow 100\% \\ CA = TSC_{PF}^Y \end{cases} \quad (12)$$

Потрібно мати на увазі, що формула (12) має вигляд як низка визначених параметрів, які записані у вигляді системи, якою передбачається обов'язковість виконання кожної умови. Тобто формула (12) має детальну вимогу стосовно забезпечення виконання визначених параметрів – рух складових показників до бажаного результату, або, інакше кажучи, тільки кінцевий результат для визнання такого результату буде позитивним. Таким чином, від показника **СА** вимагається рух до загального рівня обсягу охоплених контролем ресурсів на рівні показника TSC_{PF}^Y у всіх своїх різновидах, як то: TSC_{PF}^{mY} та TSC_{PF}^{*Y} , де він буде мати остаточне позитивне значення (або абсолютно позитивний результат) за умови: $CA = TSC_{PF}^Y$. У разі, якщо $CA \neq TSC_{PF}^Y$, в такому випадку тенденцію у напрямку рівноваги можна вважати умовно позитивним результатом.

Крок 2.1: За умовами цього завдання, потрібно розрахувати абсолютно позитивний результат для показників **СА** та TSC_{PF}^Y , тобто умову: $CA = TSC_{PF}^Y$, за фактом у звітному періоді. Відтак для цілей завдання будемо використовувати різновид показника TSC_{PF}^Y , а саме TSC_{PF}^{*Y} , який розраховується за відповідною формулою (6):

$$TSC_{PF}^{*Y} = PF_R^{*Y} \times 2, \quad (6)^{36}$$

де TSC_{PF}^{*Y} — обсяг предмета контролю за відповідний звітний період (як сукупний показник вартісного виразу публічних фінансів країни за фактом виконання).

Крок 3: Знаходимо показник **СА**, або загальний обсяг охоплених контролем ресурсів (за фактом у звітному періоді). Для цього нам потрібно використовувати дані, що було угруповано у таблицю (11)³⁷. Сукупність цих даних і стане нашим показником **СА**.

Крок 4: Знаходимо показник TSC_{PF}^{*Y} . Для цього нам потрібно використовувати дані, що були отримані за розрахунками в межах попередньо розв'язаних завдань: **С** та **Д**. Сукупність цих даних і стане нашим показником TSC_{PF}^{*Y} .

Увага! Показник TSC_{PF}^{*Y} відрізняється в розрахунках³⁸ в залежності від того чи іншого агента інституту контролю.

Крок 5: За отриманими даними визначаємо абсолютно позитивний результат для показників **СА** та TSC_{PF}^Y . Для цього нам потрібно зробити перевірку рівності показників умові $CA = TSC_{PF}^Y$.

Крок 5.1: У разі рівності показників — умова виконана та $CA = TSC_{PF}^Y$, тобто отримано абсолютно позитивний результат.

Крок 5.2: У разі нееквівалентності показників, тобто $CA \neq TSC_{PF}^Y$, доцільно обчислити питому вагу **СА** від TSC_{PF}^Y задля пошуку умовно позитивного результату у наступному завданні.

Крок 6: Отримані дані доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 13):

³⁶ Додатково див. завдання В.

³⁷ Додатково див. завдання К.

³⁸ Додатково див. завдання Д.

Таблиця 13

Рік	Результативність інституту контролю, за показниками (млрд грн)		Еквівалентність (= / ≠)	Питома вага СА у TSC_{PF}^{*Y} (%)
	TSC_{PF}^{*Y}	СА		

Джерело: складено автором

Крок 7: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв’язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ М

Дано: Маємо об'єктивні дані щодо результативності інституту контролю, зокрема дані стосовно **загального обсягу охоплених контролем ресурсів** за декілька періодів: минулий рік (або останній рік, за який є офіційна звітність агентів інституту контролю) та попередній рік. Визначено параметри дієвого та високоефективного інституту контролю країни, що записані у вигляді відповідної системи, якою передбачається обов'язковість виконання кожної умови.

Необхідно: Розрахувати (за фактом у звітному періоді) наявність **умовно позитивного результату** для показників **CA** та TSC_{PF}^Y . У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: Підґрунтям до розв'язання цього завдання стане теоретичне розкриття питання у навчальних цілях до розділу та попередньо розв'язане завдання³⁹. Керуючись вищевказаними джерелами, ми маємо можливість розрахувати шуканий умовно позитивний результат для показників **CA** та TSC_{PF}^Y .

Крок 2: Нагадаємо⁴⁰, що параметри для показників **CA** та TSC_{PF}^Y визначені наступні, а саме:

$$\begin{cases} AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0 \\ R \rightarrow 100\% \\ CA = TSC_{PF}^Y. \end{cases} \quad (12)$$

Формула (12) вимагає від показника **CA** рух до загального рівня обсягу охоплених контролем ресурсів на рівні показника TSC_{PF}^Y у всіх своїх різновидах, як то: TSC_{PF}^{mY} та TSC_{PF}^{*Y} , де він буде мати або абсолютно позитивний результат ($CA = TSC_{PF}^Y$), або умовно позитивний результат ($CA \neq TSC_{PF}^Y$, але з тенденцією у напрямку рівноваги).

Крок 2.1: За умовами цього завдання, потрібно розрахувати умовно позитивний результат для показників **CA** та TSC_{PF}^Y , тобто тенденцію у напрямку рівноваги або тенденцію до $CA = TSC_{PF}^Y$, за фактом у звітному періоді. Відтак для цілей завдання будемо також

³⁹ Додатково див. завдання L.

⁴⁰ Додатково див. теоретичне розкриття питання до цього розділу.

використовувати різновид показника TSC_{PF}^Y , а саме TSC_{PF}^{*Y} , який розраховується за відповідною формулою (6)⁴¹.

Увага! Показник TSC_{PF}^{*Y} відрізняється в розрахунках⁴² в залежності від того чи іншого агента інституту контролю.

Крок 3: Маємо на увазі, що умовами цього завдання вже вказується:

– на нееквівалентність показників – тобто $CA \neq TSC_{PF}^Y$. А відтак необхідно буде обчислити питому вагу CA від TSC_{PF}^Y ;

– на умовно позитивний результат – тобто отримано результат у вигляді нееквівалентності показників, але з тенденцією у напрямку рівноваги. А відтак необхідно буде отримати дані за базисний та звітний період.

Крок 4: Частину потрібних даних (щодо нееквівалентності показників) нами вже розраховано та угруповано – таблиця (13). Однак зазначений результат може бути використано лише для одного з періодів: або звітний, або базисний. В даному випадку будемо застосовувати їх для показників звітного періоду. Решту даних (щодо нееквівалентності показників) для базисного періоду потрібно знайти, керуючись **Алгоритмом розв’язання** із Завдання (L).

Отримані дані доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 14):

Таблиця 14

Період	Результативність інституту контролю, за показниками (млрд грн)		Еквівалентність (= / ≠)	Питома вага CA у TSC_{PF}^{*Y} (%)
	TSC_{PF}^{*Y}	CA		
Базисний				
Звітний				

Джерело: складено автором

Крок 4: Дані для визначення тенденції у напрямку рівноваги (або навпаки) потребують окремого визначення та розрахунків, зокрема розрахувати відхилення CA від TSC_{PF}^{*Y} або Δ_{CA} у відносних та абсолютних одиницях виміру⁴³.

⁴¹ Додатково див. завдання В.

⁴² Додатково див. завдання D.

⁴³ Впроваджуючи розрахунки за відносними та абсолютними значеннями, ми збільшуємо як можливості подальшого аналізу отриманого результату, так і наочність результату.

Таким чином, шукану тенденцію до рівноваги можна записати у вигляді наступного критерію — $\Delta_{CA} > 0$.

Крок 4.1: Обчислення Δ_{CA} у абсолютних одиницях виміру вимагає розрахунків за одним та двома показниками. Такий підхід дасть більше можливості для поглиблення аналізу та інтерпретації фактичної результативності за вказаним показником.

Крок 4.1.1: Розрахуємо Δ_{CA} за одним показником за формулою (13):

$$\Delta_{CA}^M = CA_{rp} - CA_{bp}, \quad (13)$$

Джерело: розроблено автором.

де Δ_{CA}^M — відхилення загального обсягу охоплених контролем ресурсів за відповідний період (CA) від обсягу предмета контролю за відповідний період (TSC_{PF}^{*Y}), у абсолютних одиницях виміру;

CA_{rp} — загальний обсяг охоплених контролем ресурсів, у звітному періоді;

CA_{bp} — загальний обсяг охоплених контролем ресурсів, у базисному періоді.

Крок 4.1.2: Розрахуємо Δ_{CA} за двома показниками за формулою (14):

$$\Delta_{CA}^M = \frac{CA_{rp} * TSC_{PF}^{*Y}_{bp} - CA_{bp} * TSC_{PF}^{*Y}_{rp}}{TSC_{PF}^{*Y}_{rp} * TSC_{PF}^{*Y}_{bp}}, \quad (14)$$

Джерело: розроблено автором.

де Δ_{CA}^M — відхилення загального обсягу охоплених контролем ресурсів за відповідний період (CA) від обсягу предмета контролю за відповідний період (TSC_{PF}^{*Y}), у абсолютних одиницях виміру;

CA_{rp} — загальний обсяг охоплених контролем ресурсів, у звітному періоді;

CA_{bp} — загальний обсяг охоплених контролем ресурсів, у базисному періоді;

$TSC_{PF}^{*Y}_{rp}$ — обсяг предмета контролю у звітному періоді;

$TSC_{PF}^{*Y}_{bp}$ — обсяг предмета контролю у базисному періоді.

Крок 4.2: Знайдемо Δ_{CA} у відносних одиницях виміру, у наступний розрахунок за формулою (15):

$$\Delta_{CA}^{\%} = CA_{rp}^{\%} - CA_{bp}^{\%}, \quad (15)$$

Джерело: розроблено автором.

де $\Delta_{CA}^{\%}$ — відхилення питомої ваги загального обсягу охоплених контролем ресурсів за відповідний період (або показника **CA**) від загального обсягу предмета контролю за відповідний період (або від показника TSC_{PF}^{*Y}), у відносних одиницях виміру;

$CA_{rp}^{\%}$ — питома вага загального обсягу охоплених контролем ресурсів, у звітному періоді;

$CA_{bp}^{\%}$ — питома вага загального обсягу охоплених контролем ресурсів, у базисному періоді.

Крок 5: Відповідно до мети завдання потрібно встановити тенденцію до прагнення рівності $CA = TSC_{PF}^{Y*}$.

У разі наявності такої тенденції ми отримуємо **умовно позитивний результат** для показників **CA** та TSC_{PF}^Y .

У разі відсутності вказаної тенденції результат є негативний для періоду, який досліджуємо.

Робимо потрібні розрахунки за даними таблиці (14) та застосовуючи формули (13; 14; 15).

Отримані дані додаємо до відповідної таблиці (таблиця 15):

Таблиця 15

Назва показників	Тестування критерію $\Delta_{CA} > 0$	
	+/- (млрд грн)	+/- (%)
Δ_{CA}^M		
$\Delta_{CA}^{\%}$		

Джерело: складено автором

Крок 6: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв'язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ N

Дано: Маємо об'єктивні дані щодо результативності інституту контролю, зокрема дані стосовно **відшкодування збитків від виявлених порушень**, за період, який досліджується, – минулий рік (або останній рік, за який є офіційна звітність агентів інституту контролю). Визначено параметри дієвого та високоефективного інституту контролю країни, що записані у вигляді відповідної системи, якою передбачається обов'язковість виконання кожної умови.

Необхідно: Керуючись відповідною формулою, розрахувати (за фактом у звітному періоді) наявність **абсолютно позитивного результату** для показника **R**. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: За допомогою навчального матеріалу, викладеного на лекціях за дисципліною, та на підґрунті теоретичного розкриття питання у навчальних цілях до розділу, ми маємо можливість розрахувати шуканий абсолютно позитивний результат для показника **R**.

Крок 2: Нагадаємо⁴⁴, що параметри для показника **R** визначені наступні, а саме:

$$\begin{cases} AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0 \\ R \rightarrow 100\% \\ CA = TSC_{PF}^Y. \end{cases} \quad (12)$$

Формула (12) вимагає від показника **R** рух до 100 відсоткового результату з відшкодування встановлених збитків предмету контролю, де він буде мати остаточне позитивне значення (або абсолютно позитивний результат), коли досягне критерію **R = 100%**. У разі, якщо **R ≠ 100%**, в такому випадку тенденцію у напрямку (**→100%**) можна вважати лише умовно позитивним результатом.

Крок 2.1: За умовами цього завдання, потрібно розрахувати наявність абсолютно позитивного результату для показника **R** або навпаки відсутність такого, **за фактом у звітному періоді**. Незважаючи на те, що у формулі (12) вимогою до показника **R** визначено як власний його рух у напрямку (**→100%**), однак цей рух має на меті певний кінцевий

⁴⁴ Додатково див. теоретичне розкриття питання до цього розділу.

результат і це — 100 відсоткова рівновага з іншим показником, або, інакше кажучи, формулою (12) передбачається обов'язкове нівелювання показником R іншого показника. Відтак критерієм наявності абсолютно позитивного результату для показника R є 100 відсоткова рівновага з іншим показником. Шуканий критерій можна записати у вигляді формули (16):

$$R=D, \quad (16)$$

Джерело: розроблено автором.

де R — результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства (за відповідний звітний період);

D — результативність агентів інституту контролю щодо виявлення порушення законодавства, у тому числі: нецільове використання коштів; неефективне управління коштами або їх неефективне використання; порушення адміністрування доходів (за відповідний звітний період).

Крок 3: Знаходимо показники R та D (за фактом у звітному періоді). Для цього нам доцільно використовувати дані, що було угруповано у таблицю (11)⁴⁵. Сукупність даних за кожним агентом інституту контролю і стане розрахунком показників R та D .

Крок 4: За розрахунками отримуємо дані, на підґрунті яких визначаємо наявність або відсутність абсолютно позитивного результату для показника R . Для цього нам потрібно зробити перевірку рівності показників критерію $R=D$.

Крок 4.1: У разі рівності показників – умова формули (12) виконана, з наступними результатами: показник R досяг визначеної мети власного руху ($R \rightarrow 100\%$) на рівні $R=100\%$ або $R=D$, тобто отримано **абсолютно позитивний результат**.

Крок 4.2: У разі нееквівалентності показників – тобто $R \neq D$, доцільно обчислити питому вагу R від D , задля пошуку умовно позитивного результату у наступному завданні.

Крок 5: Отримані дані доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 16):

⁴⁵ Додатково див. завдання К.

Таблиця 16

Рік	Результативність інституту контролю, за показниками (млрд грн)		Еквівалентність (= / ≠)	Питома вага R у D (%)
	D	R		

Джерело: складено автором

Крок 7: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв’язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ О

Дано: Маємо об'єктивні дані щодо результативності інституту контролю, зокрема дані стосовно **відшкодування збитків від виявлених порушень**, за період, який досліджується, – минулий рік (або останній рік, за який є офіційна звітність агентів інституту контролю). Визначено параметри дієвого та високоефективного інституту контролю країни, що записані у вигляді відповідної системи, якою передбачається обов'язковість виконання кожної умови.

Необхідно: Розрахувати (за фактом у звітному періоді) наявність **умовно позитивного результату** для показника **R**. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: За допомогою навчального матеріалу, викладеного на лекціях за дисципліною, та на підґрунті теоретичного розкриття питання у навчальних цілях до розділу, ми маємо можливість розрахувати шуканий умовно позитивний результат для показника **R**.

Крок 2: Нагадаємо⁴⁶, що параметри для показника **R** визначені наступні, а саме:

$$\begin{cases} AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0 \\ R \rightarrow 100\% \\ CA = TSC_{PF}^Y. \end{cases} \quad (12)$$

Як ми попередньо з'ясували⁴⁷, формула (12) вимагає від показника **R** рух до 100 відсоткового результату з відшкодування встановлених збитків предмету контролю. У разі рівності показників – умова формули (12) виконана, з наступними результатами: показник **R** досяг визначеної мети власного руху (**R→100%**) на рівні **R=100%** або **R=D**, тобто отримано **абсолютно позитивний результат**. У разі нееквівалентності показників, тобто **R≠D**, результат може бути лише **умовно позитивним**.

Крок 2.1: За умовами цього завдання, потрібно розрахувати наявність або відсутність **умовно позитивного результату** для показника **R**, тобто наявність або відсутність тенденції власного руху (**R→100%**) у напрямку рівноваги **R= D** (або **R=100%**), за фактом у звітному періоді.

⁴⁶ Додатково див. теоретичне розкриття питання до цього розділу.

⁴⁷ Додатково див. завдання L.

Крок 3: Маємо на увазі, що сама постановка завдання з пошуку умовно позитивного результату для показника **R** вже вказує на наявність:

– нееквівалентності показників – тобто **R ≠ D**. А відтак необхідно буде обчислити питому вагу **R** від **D**;

– відхилення **R** від **D**. А відтак необхідно буде отримати дані за базисний та звітний період.

Крок 4: Зробимо розрахунки стосовно **R ≠ D**. Частина потрібних даних (щодо нееквівалентності показників) нами вже розраховано та угруповано – таблиця (16). Однак зазначений результат може бути використано лише для одного з періодів: або звітний, або базисний. В даному випадку будемо застосовувати їх для показників звітного періоду. Решту даних (щодо нееквівалентності показників) для базисного періоду потрібно знайти, керуючись **Алгоритмом розв’язання** із завдання (N).

Отримані дані доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 17):

Таблиця 17

Період	Результативність інституту контролю, за показниками (млрд грн)		Еквівалентність (= / ≠)	Питома вага R у D (%)
	D	R		
Базисний				
Звітний				

Джерело: складено автором

Крок 5: Зробимо розрахунки відхилення **R** від **D**. Дані для визначення наявності або відсутності тенденції власного руху (**R → 100%**) у напрямку рівноваги **R = D** (або **R = 100%**) потребують розрахунків відхилення — Δ_R (у відносних та абсолютних одиницях виміру⁴⁸).

Таким чином, шукану тенденцію до рівноваги можна записати у вигляді наступного критерію — $\Delta_R > 0$.

Крок 5.1: Обчислення Δ_R у абсолютних одиницях виміру вимагає розрахунків за одним та двома показниками. Такий підхід дасть більше можливості для поглиблення аналізу та інтерпретації фактичної результативності за вказаним показником.

⁴⁸ Впроваджуючи розрахунки за відносними та абсолютними значеннями, ми збільшуємо як можливості подальшого аналізу отриманого результату, так і наочність результату.

Крок 5.1.1: Розрахуємо Δ_R за одним показником за формулою (17):

$$\Delta_R^M = R_{rp} - R_{bp}, \quad (17)$$

Джерело: розроблено автором.

де Δ_R^M — відхилення загального обсягу відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства, у абсолютних одиницях виміру;

R_{rp} — результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства, у звітному періоді;

R_{bp} — результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства обсягу предмету контролю у базисному періоді.

Крок 5.1.2: Розрахуємо Δ_R за двома показниками за формулою (18):

$$\Delta_R^M = \frac{R_{rp} * D_{bp} - R_{bp} * D_{rp}}{D_{rp} * D_{bp}}, \quad (18)$$

Джерело: розроблено автором.

де Δ_R^M — відхилення загального обсягу відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства, у абсолютних одиницях виміру;

R_{rp} — результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства, у звітному періоді;

R_{bp} — результативність агентів інституту контролю щодо відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства обсягу предмету контролю, у базисному періоді;

D_{rp} — результативність агентів інституту контролю щодо виявлення порушення законодавства, у тому числі: нецільове використання коштів; неефективне управління коштами або їх неефективне використання; порушення адміністрування доходів у звітному періоді;

D_{bp} — результативність агентів інституту контролю щодо виявлення порушення законодавства, у тому числі: нецільове використання коштів; неефективне управління коштами або їх неефективне використання; порушення адміністрування доходів у базисному періоді.

Крок 5.2: Знайдемо Δ_R у відносних одиницях виміру у наступний розрахунок за формулою (19):

$$\Delta_R \% = R_{rp} \% - R_{bp} \%, \quad (19)$$

Джерело: розроблено автором.

де: Δ_R — відхилення питомої ваги загального обсягу відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства, у відносних одиницях виміру;

R_{rp} — питома вага загального обсягу відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства, у звітному періоді;

R_{bp} — питома вага загального обсягу відшкодування та поновлення витрат та надходжень, проведених з порушенням законодавства, у базисному періоді.

Крок 6: Відповідно до мети завдання потрібно розрахувати для показника **R** наявність або відсутність тенденції власного руху (**R**→100%) у напрямку рівноваги **R= D** (або **R=100%**), за фактом у звітному періоді.

У разі наявності такої тенденції ми отримуємо умовно позитивний результат для показника **R**.

У разі відсутності вказаної тенденції результат є негативний для періоду, який досліджуємо.

Робимо потрібні розрахунки за даними таблиці (17) та застосовуючи формули (17; 18; 19).

Отримані дані додаємо до відповідної таблиці (таблиця 18):

Таблиця 18

Назва показників	Тестування критерію $\Delta_R > 0$	
	+/- (млрд грн)	+/- (%)
Δ_R^M		
$\Delta_R\%$		

Джерело: складено автором

Крок 7: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «Необхідно»); знання та результат, які отримуються під час Алгоритму розв'язання, та Теоретичне розкриття питання до цього розділу.

ЗАВДАННЯ Р

Дано: Маємо об'єктивні дані щодо результативності інституту контролю, на підґрунті яких обчислюється **абсолютний збиток, нанесений предмету контролю**, за період, який досліджується, – минулий рік (або останній рік, за який є офіційна звітність агентів інституту контролю). Визначено параметри дієвого та високоефективного інституту контролю країни, що записані у вигляді відповідної системи, якою передбачається обов'язковість виконання кожної умови.

Необхідно: Керуючись відповідною формулою, розрахувати (за фактом у звітному періоді) наявність **абсолютно позитивного результату** для показника AL_{TSCPF}^{*Y} . У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: За допомогою навчального матеріалу, викладеного на лекціях за дисципліною, та на підґрунті теоретичного розкриття питання у навчальних цілях до розділу ми маємо можливість розрахувати шуканий абсолютно позитивний результат для показника AL_{TSCPF}^{*Y49} .

Крок 2: Нагадаємо⁵⁰, що параметри для показника AL_{TSCPF}^{*Y} визначені наступні, а саме:

$$\begin{cases} AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0 \\ R \rightarrow 100\% \\ CA = TSCPF^Y. \end{cases} \quad (12)$$

Формула (12) вимагає від показника AL_{TSCPF}^{*Y} рух зі зменшення збитків, заданих предмету контролю, в напрямку ($\rightarrow 0$), де він буде мати остаточне позитивне значення (або абсолютно позитивний результат), коли $AL_{TSCPF}^{*Y} = 0$. У разі, якщо $AL_{TSCPF}^{*Y} \neq 0$, в такому випадку тенденцію у напрямку ($\rightarrow 0$) можна вважати умовно позитивним результатом.

Крок 2.1: За умовами цього завдання, потрібно розрахувати наявність **абсолютно позитивного результату** для показника AL_{TSCPF}^{*Y} або навпаки відсутність такого за **фактом у звітному періоді**. Незважаючи на те, що у формулі (12) вимогою до показника AL_{TSCPF}^{*Y}

⁴⁹ Розрахунок показника AL_{TSCPF}^{*Y} визначено формулою (10).

⁵⁰ Додатково див. теоретичне розкриття питання до цього розділу.

визначено як власний його рух у напрямку ($\rightarrow 0$), однак цей рух має на меті певний кінцевий результат, і це — 100 відсоткова відсутність збитків предмету контролю, або, інакше кажучи, формулою (12) передбачається⁵¹:

– або обов’язкове нівелювання показником **R** показник **D**;

– або взагалі відсутність показника **D**, тобто відсутність факту здійснених порушень законодавства з предметом контролю з боку об’єкта контролю при наявності належного професіоналізму, компетентності і відповідної моральної поведінки посадових осіб контролюючої інституції.

Відтак **критерієм наявності абсолютно позитивного результату** для показника AL_{TSCPF}^{*Y} є 100 відсоткова беззбитковість під час використання предмету контролю, або $D-R=0$. Шуканий критерій можна записати у вигляді формули (20):

$$AL_{TSCPF}^{*Y} = 0, \quad (20)$$

Джерело: розроблено автором.

де AL_{TSCPF}^{*Y} — абсолютний збиток, нанесений предмету контролю, за фактом у звітному періоді.

Крок 3: Знаходимо показник AL_{TSCPF}^{*Y} (за фактом у звітному періоді). Для цього нам доцільно використовувати дані, що були отримані під час розв’язання завдань **F** та **I**. Сукупність даних за кожним агентом інституту контролю і стане розрахованим показником AL_{TSCPF}^{*Y} для мети цього завдання.

Крок 4: За розрахунками отримуємо дані, на підґрунті яких визначаємо наявність або відсутність абсолютно позитивного результату для показника AL_{TSCPF}^{*Y} . Для цього нам потрібно зробити перевірку рівності показника критерію $AL_{TSCPF}^{*Y} = 0$.

Крок 4.1: У разі рівності показника визначеному критерію — умова формули (12) виконана, з наступними результатами: показник AL_{TSCPF}^{*Y} досяг визначеної мети власного руху ($\rightarrow 0$) на рівні 100 відсоткової беззбитковості під час використання предмету контролю, або $D-R=0$, тобто отримано шуканий **абсолютно позитивний результат**.

Крок 4.2: У разі нееквівалентності показника визначеному критерію, тобто $AL_{TSCPF}^{*Y} \neq 0$, доцільно здійснити пошук умовно позитивного результату у наступному завданні.

⁵¹ Питання значення показників **R** та **D** більш детально розглянуто у завданнях **F** та **I**.

Крок 5: Отримані дані (за Кроком 3 та 4) доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 19):

Таблиця 19

Рік	Результативність інституту контролю, за показником AL_{TSCPF}^{*Y} (млрд грн)			Еквівалентність (= / ≠)
	Показник AL_{TSCPF}^{*Y} як результативність РПУ (млрд грн)	Показник AL_{TSCPF}^{*Y} як результативність ДАСУ (млрд грн)	Сукупний показник AL_{TSCPF}^{*Y}	

Джерело: складено автором

Крок 7: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв’язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ Q

Дано: Маємо об'єктивні дані щодо результативності інституту контролю, на підґрунті яких обчислюється **абсолютний збиток, нанесений предмету контролю**, за період, який досліджується, – минулий рік (або останній рік, за який є офіційна звітність агентів інституту контролю). Визначено параметри дієвого та високоефективного інституту контролю країни, що записані у вигляді відповідної системи, якою передбачається обов'язковість виконання кожної умови.

Необхідно: Розрахувати (за фактом у звітному періоді) наявність **умовно позитивного результату** для показника AL_{TSCPF}^{*Y} . У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: За допомогою навчального матеріалу, викладеного на лекціях за дисципліною, та на підґрунті теоретичного розкриття питання у навчальних цілях до розділу, ми маємо можливість розрахувати шуканий абсолютно позитивний результат для показника AL_{TSCPF}^{*Y} ⁵².

Крок 2: Нагадаємо⁵³, що параметри для показника AL_{TSCPF}^{*Y} визначені наступні, а саме:

$$\begin{cases} AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0 \\ R \rightarrow 100\% \\ CA = TSCPF^Y. \end{cases} \quad (12)$$

Формула (12) вимагає від показника AL_{TSCPF}^{*Y} рух зі зменшення збитків, заданих предмету контролю, в напрямку ($\rightarrow 0$), де він буде мати остаточне позитивне значення (або абсолютно позитивний результат), коли $AL_{TSCPF}^{*Y} = 0$. У разі, якщо $AL_{TSCPF}^{*Y} \neq 0$, в такому випадку тенденцію у напрямку ($\rightarrow 0$) можна вважати **умовно позитивним результатом**.

Крок 2.1: За умовами цього завдання, потрібно розрахувати наявність або відсутність **умовно позитивного результату** для показника AL_{TSCPF}^{*Y} , тобто наявність або відсутність тенденції власного руху ($\rightarrow 0$) у напрямку 100 відсоткової беззбитковості під час використання предмету контролю, або $D-R=0$, за фактом у звітному періоді.

⁵² Розрахунок показника AL_{TSCPF}^{*Y} визначено формулою (10).

⁵³ Додатково див. теоретичне розкриття питання до цього розділу.

Крок 3: Маємо на увазі, що сама постановка завдання з пошуку умовно позитивного результату для показника AL_{TSCPF}^{*Y} вже вказує на наявність:

- нееквівалентності показника визначеному критерію⁵⁴, тобто $AL_{TSCPF}^{*Y} \neq 0$;
- відхилення показника AL_{TSCPF}^{*Y} у часі. А відтак необхідно буде отримати дані за базисний та звітний період у відносних та абсолютних одиницях виміру.

Крок 3.1: Зробимо відповідні розрахунки щодо нееквівалентності показників. Частину потрібних даних нами вже розраховано та угруповано – таблиця (19). Однак зазначений результат може бути використано лише для одного з періодів: або звітний, або базисний. В даному випадку будемо застосовувати їх для показників звітного періоду. Решту даних (щодо нееквівалентності показників) для базисного періоду потрібно знайти, керуючись **Алгоритмом розв’язання** із завдань (F та I).

Отримані дані доречно угрупувати до відповідної таблиці (таблиця 20):

Таблиця 20

Період	Результативність інституту контролю, за показником AL_{TSCPF}^{*Y} (млрд грн)			Еквівалентність (= / ≠)
	Показник AL_{TSCPF}^{*Y} як результативність РПУ (млрд грн)	Показник AL_{TSCPF}^{*Y} як результативність ДАСУ (млрд грн)	Сукупний показник AL_{TSCPF}^{*Y}	
Базисний				
Звітний				

Джерело: складено автором

Крок 4: Зробимо розрахунки відхилення показника AL_{TSCPF}^{*Y} у часі. Дані для визначення наявності або відсутності тенденції власного руху ($\rightarrow 0$) у напрямку 100 відсоткової беззбитковості під час використання предмету контролю, або $D-R=0$, потребують розрахунків відхилення — ΔAL_{TSCPF}^{*Y} (у відносних та абсолютних одиницях виміру⁵⁵).

Таким чином, шукану тенденцію до рівноваги можна записати у вигляді наступного критерію — $\Delta AL_{TSCPF}^{*Y} > 0$.

⁵⁴ Щодо питання встановленого критерію для показника AL_{TSCPF}^{*Y} додатково див. завдання Р.

⁵⁵ Впроваджуючи розрахунки за відносними та абсолютними значеннями, ми збільшуємо як можливості подальшого аналізу отриманого результату, так і наочність результату.

Крок 4.1: Знайдемо $\Delta_{AL_{TSCPF}}^{*Y}$ у абсолютних одиницях виміру у наступний розрахунок за формулою (21):

$$\Delta_{AL_{TSCPF}}^{*YM} = AL_{TSCPF}^{*rp} - AL_{TSCPF}^{*bp}, \quad (21)$$

Джерело: розроблено автором.

де $\Delta_{AL_{TSCPF}}^{*YM}$ — відхилення загального обсягу абсолютного збитку, нанесеного предмету контролю, у абсолютних одиницях виміру;

AL_{TSCPF}^{*rp} — результативність інституту контролю у вигляді зафіксованого збитку з предметом контролю у звітному періоді;

AL_{TSCPF}^{*bp} — результативність інституту контролю у вигляді зафіксованого збитку з предметом контролю у базисному періоді.

Крок 4.2: Знайдемо $\Delta_{AL_{TSCPF}}^{*Y}$ у відносних одиницях виміру наступним розрахунком за формулою (22):

$$\Delta_{AL_{TSCPF}}^{*Y\%} = \frac{AL_{TSCPF}^{*rp}}{AL_{TSCPF}^{*bp}} * 100 - 100, \quad (22)$$

Джерело: розроблено автором.

де $\Delta_{AL_{TSCPF}}^{*Y\%}$ — відхилення питомої ваги загального обсягу абсолютного збитку, нанесеного предмету контролю, у відносних одиницях виміру.

Крок 5: Відповідно до мети завдання потрібно розрахувати для показника AL_{TSCPF}^{*Y} наявність або відсутність тенденції власного руху ($\rightarrow 0$) у напрямку 100 відсоткової беззбитковості під час використання предмету контролю за фактом у звітному періоді.

У разі наявності такої тенденції ми отримуємо умовно позитивний результат для показника AL_{TSCPF}^{*Y} .

У разі відсутності вказаної тенденції результат є негативний для періоду, який досліджуємо.

Робимо потрібні розрахунки за даними таблиці (20) та застосовуючи формули (21; 22).

Отримані дані додаємо до відповідної таблиці (таблиця 21):

Таблиця 21

Назва показників	Тестування критерію $\Delta_{ALTSCPF}^{*Y} > 0$	
	+/- (млрд грн)	+/- (%)
$\Delta_{ALTSCPF}^{*Y_M}$		
$\Delta_{ALTSCPF}^{*Y\%}$		

Джерело: складено автором

Крок 6: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв’язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ R

Дано: Маємо показник AL_{TSCPF}^{*Y} та його розрахунок за фактом у звітному періоді. Ознайомлення з показником AL_{TSCPF}^{*Y} вказує на необхідність тестування гіпотези про те, що зі збільшенням питомої ваги загального обсягу охоплених контролем ресурсів у обсязі предмету контролю за відповідний звітний період до рівня $CA = TSC_{PF}^Y$ буде зростати і абсолютний збиток, нанесений предмету контролю.

Необхідно: Здійснити розрахунок **ймовірного збитку, нанесеного предмету контролю**, розрахований за даними, що використовувалися і для розрахунку показника AL_{TSCPF}^{*Y} . Зробити порівняльний аналіз результатів між фактичним та ймовірним результатами. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв'язання

Крок 1: Показник AL_{TSCPF}^{*Y} має здібність розраховувати не тільки фактичний збиток (розрахований за даними фактичної результативності агентів інституту контролю), а також розраховувати **ймовірний збиток**⁵⁶ (розрахований за тими самими офіційними даними звітності). Таким чином до аналітичного інструментарію оцінки результативності контролюючих інституції ми отримуємо додатковий показник – **ймовірний показник $AL_{TSCPF}^{*Y}(poss.)$** як різновид показника AL_{TSCPF}^{*Y} .

Зауважимо: Розрахунок ймовірного збитку дозволяє отримати більш реалістичне вираження стану справ у питаннях поведінки з публічними фінансами та стану справ з державним фінансовим контролем країни.

Крок 2: За допомогою навчального матеріалу, викладеного у теоретичному розкритті питання до кожного розділу (1-3), та на підґрунті розв'язаних завдань (A-Q)⁵⁷ ми маємо можливість розрахувати **ймовірний показник $AL_{TSCPF}^{*Y}(poss.)$** .

Крок 3: Для виконання завдання нам потрібні дані:

⁵⁶ Апробацію розрахунків за фактичними даними зроблено у попередній науковій публікації автора [17].

⁵⁷ Запропоноване завдання є узагальненням раніше отриманих результатів у завданнях зі всіх розділів навчального посібника.

- за показниками: AL_{TSCPF}^{*Y} ; R ; D ; CA ; TSC_{PF}^Y – використовуємо результати, угрупованні у таблиці (11; 13; 16)⁵⁸;
- за показником $AL_{TSCPF}^{*Y}(\text{poss.})$ – потрібно розрахувати додатково.

Крок 4: Доцільно здійснити групування фактичних даних з таблиць (11; 12; 16) до відповідної таблиці (22):

Таблиця 22

Рік	Назва показників	Результативність інституту контролю, за показниками				
		У абсолютних одиницях виміру (млрд грн)	У відносних одиницях виміру (%)			
			Питома вага R у D	Питома вага D у CA	Питома вага CA у TSC_{PF}^Y	Питома вага AL_{TSCPF}^{*Y} у CA
	D					
	R					
	CA					
	TSC_{PF}^Y					
	AL_{TSCPF}^{*Y}					

Джерело: складено автором

Крок 5: На підґрунті фактичних даних маємо можливість протестувати гіпотезу з розрахунку ймовірного збитку шляхом обчислення показника $AL_{TSCPF}^{*Y}(\text{poss.})$ за наступною формулою (23), у вигляді:

$$AL_{TSCPF}^{*Y}(\text{poss.}) = CA(CA = TCS_{PF}^{*Y}) * AL_{TSCPF}^{*Y}(\text{fact\%}), \quad (23)$$

Джерело: розроблено автором.

де $AL_{TSCPF}^{*Y}(\text{poss.})$ – ймовірний збиток, нанесений предмету контролю, у звітному періоді;

$AL_{TSCPF}^{*Y}(\text{fact\%})$ – питома вага суми абсолютного збитку, нанесеного предмету контролю у загальному обсязі охоплених контролем ресурсів, за фактом у звітному періоді;

$CA(CA = TCS_{PF}^{*Y})$ – гіпотетичний загальний обсяг охоплених контролем ресурсів – як виконання обов’язкової умови $CA = TSC_{PF}^Y$ з формули дієвого та високоефективного інституту контролю країни (формула (12)), у звітному періоді.

⁵⁸ Однак дані у таблиці (11) подано у розрізі окремих контролюючих інституцій, а також там є зайві показники (як для мети цього завдання) – додатково див. завдання (К).

Крок 6: Робимо порівняльний аналіз результатів між фактичним результатом – показник $AL_{TSC_{PF}}^{*Y}$, за даними таблиці (22) та ймовірним результатом – $AL_{TSC_{PF}}^{*Y}(\text{poss.})$, за розрахунком формули (23).

Зауважимо: Гіпотеза сформульована за наявності припущень, що питома вага показників **D** та **R** є незмінною, але питома вага показника **CA** буде збільшена до рівня 100 відсотків показника TSC_{PF}^Y , тобто $CA = TSC_{PF}^Y$.

Результатом стане зростання в абсолютних одиницях виміру, без зростання питомої ваги показників: $AL_{TSC_{PF}}^{*Y}$, **D** та **R**.

Крок 7: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв’язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

ЗАВДАННЯ S

Дано: За результатами попередньо розв’язаних завдань, таких як: **L; M; N; O; P** та **Q**, було розраховано в розрізі окремих агентів інституту контролю: **РПУ** та **ДАСУ**, аналітичні показники формули (12) на наявність **абсолютно та умовно позитивного результату**.

Необхідно: Здійснити (за фактом у звітному періоді) **аналіз результативності інституту контролю**. У підсумку завдання необхідно зробити висновки за результатом.

Алгоритм розв’язання

Крок 1: За допомогою навчального матеріалу, викладеного у теоретичному розкритті питання до розділу (3), та на підґрунті розв’язаних завдань (**L-Q**)⁵⁹ ми розрахуємо результативність інституту контролю як можливість приносити фінансову вигоду⁶⁰ суспільству ним.

Крок 2: Відомо, що механізмом досягнення дієвого та високоефективного державного фінансового контролю є забезпечення виконання визначених параметрів за формулою (12), що мають вигляд системи, якою передбачається обов’язковість виконання кожної умови:

$$\begin{cases} AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0 \\ R \rightarrow 100\% \\ CA = TSC_{PF}^Y \end{cases} \quad (12)$$

Крок 3: Кожен показник з формули (12) потрібно дослідити та узагальнити за розрахунками абсолютно позитивних та умовно позитивних результатів.

Крок 4: Потрібні дані для цього завдання угруповано у таблицях (11-21) з попередніх завдань, які і будуть використані.

⁵⁹ Запропоноване завдання є узагальненням раніше отриманих результатів у вказаних завданнях.

⁶⁰ «Коли йдеться про фінанси, це означає, що суспільство повинно мати фінансову вигоду від наявності інституту контролю. Для цього потрібно, щоб його формальна частина (тобто організація практичної діяльності агентів інституту контролю) була побудована у такий спосіб, щоб приносити фінансову вигоду суспільству у практичній діяльності. Це полягає в унеможливленні безконтрольного формування, накопичення та використання публічних ресурсів у повному обсязі, а у разі встановлених порушень забезпечити відшкодування збитків у повному обсязі» [16].

Крок 5: В межах цього завдання, з метою розкриття формули (12), доцільно представити отримані показники щодо результативності інституту контролю у вигляді системи з указанням результату за параметром, зокрема і з відображенням руху кожного показника до виконання встановлених умов, як це видно за формулами (24; 25).

Крок 5.1: Зробимо розкриття формули (12) за розрахунками абсолютно позитивних результатів, а саме:

$$\left\{ \begin{array}{l} AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0; (AL_{TSCPF}^{*Y} \neq 0) \\ R \rightarrow 100\%; (R \neq D) \\ CA = TCS_{PF}^{*Y}; (CA \neq TCS_{PF}^{*Y}). \end{array} \right. \quad (24)^{61}$$

Джерело: розроблено автором.

Крок 5.2: Зробимо розкриття формули (12) за розрахунками умовно позитивних результатів, а саме:

$$\left\{ \begin{array}{l} AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0; \left(\begin{array}{l} \Delta AL_{TSCPF}^{*YM} > 0 \\ \Delta AL_{TSCPF}^{*Y\%} > 0 \end{array} \right) \\ R \rightarrow 100\%; \left(\begin{array}{l} \Delta R^M > 0 \\ \Delta R^{\%} > 0 \end{array} \right) \\ CA = TCS_{PF}^{*Y}; \left(\begin{array}{l} \Delta CA^M > 0 \\ \Delta CA^{\%} > 0 \end{array} \right). \end{array} \right. \quad (25)^{62}$$

Джерело: розроблено автором.

Крок 6: Зробимо підстановку даних із завдань (L-Q) до запропонованих формул (24; 25) та знайдемо шукану **результативність інституту контролю** (за фактом у звітному періоді). За допомогою інституційного аналізу встановлюємо причинно-наслідкові зв'язки отриманої результативності.

Крок 7: Робимо висновок. Підґрунтям до висновку має стати: пошукова ціль до цього завдання (тобто «**Необхідно**»); знання та результат, які отримуються під час **Алгоритму розв'язання**, та **Теоретичне розкриття питання** до цього розділу.

⁶¹ Назва показників та їх критерії використовуються у визначеннях, зроблених у завданнях L-Q.

⁶² Назва показників та їх критерії використовуються у визначеннях, зроблених у завданнях L-Q.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

За результатами проведеної роботи в межах визначених навчальних цілей до розділу можна зробити певні висновки, зокрема:

1. У розділі ознайомилися з формулою дієвого та високоефективного інституту контролю країни, що має такий запис, як це бачимо за формулою (12):

$$\begin{cases} AL_{TSCPF}^{*Y} \rightarrow 0 \\ R \rightarrow 100\% \\ CA = TSC_{PF}^Y. \end{cases} \quad (12)$$

Джерело: [17].

Формула (12) має вигляд як низка визначених параметрів, які записані у вигляді системи, якою передбачається обов'язковість виконання кожної умови.

Якщо суспільство цінує свої кошти та хоче мати публічні фінанси, спрямовані виключно на фінансування потреб суспільства та його розвиток, то в країні повинен існувати дієвий та високоефективний інститут контролю. А його агенти, за результатами роботи за відповідний звітний період, повинні забезпечувати наступну результативність:

- показник CA на рівні 100 відсотків TSC_{PF}^{Y*} ;
- показник AL_{TSCPF}^{Y*} на рівні нулю;
- показник R на рівні: $R=100\%$ або $R=D$.

Тільки в такому разі суспільство буде мати як результат фінансову вигоду від існування інституту контролю в країні.

2. Завдання до розділу було побудовано з метою обчислень визначених параметрів формули (12). Алгоритми розв'язання завдань передбачають розрахунки задля пошуку абсолютно позитивних результатів та умовно позитивних результатів за кожним показником: AL_{TSCPF}^{*Y} ; R ; CA та TSC_{PF}^Y .

3. У разі отримання негативного результату в розрахунках абсолютно позитивного результату або умовно позитивного результату показника R вважати, що цей результат є наслідком відсутності відповідної інфраструктури примусу в сфері державного фінансового контролю, або інституті контролю, або забезпечені примусом контрольної функції фінансів. За ланцюговою реакцією: вкрай низькі суми відшкодування збитків (показник R та/або $R_{\%}$) від виявлених порушень (показник D), що має прямий вплив на абсолютні збитки, нанесені

предмету контролю (показник AL_{TSCPF}^{Y*}), а відтак і суспільним ресурсам в цілому. Доцільно здійснити порівняння інфраструктури примусу в сфері державного фінансового контролю (або інституту контролю, або забезпечення примусом контрольної функції фінансів) з прикладом фіскальної інфраструктури примусу⁶³ (для забезпечення адміністрування фіскальних платежів в цілому та податків зокрема), яка розбудована за допомогою норм сучасного фіскального законодавства країни.

Підсумком стане твердження, що забезпечення 100-відсоткового відшкодування – дуже непросте завдання. Виконання такого завдання передбачає наявність певних сприятливих умов. Саме тому ми ставимо питання про наділення інституту контролю, а відтак і його агентів, повноваженнями на дії примусового характеру.

4. В доповнення до вже сказаного про параметр AL_{TSCPF}^{*Y} можна вказати на здатність вказаного показника розраховувати не тільки фактичний збиток (розрахований за даними фактичної результативності агентів інституту контролю), а також і **ймовірний збиток**⁶⁴ (розрахований за офіційними даними звітності), тобто різновид показника AL_{TSCPF}^{*Y} – **ймовірний показник $AL_{TSCPF}^{*Y}(poss.)$** . Розрахунок ймовірного збитку дозволяє отримати більш реальне враження від стану справ у питаннях поводження з публічними фінансами та стану справ з державним фінансовим контролем країни.

5. За допомогою формул (24; 25) маємо можливість отримати шукану **результативність інституту контролю** (за фактом у звітному періоді). Крім того застосування інституційного аналізу надає можливість щодо встановлення причинно-наслідкових зв'язків отриманої результативності.

6. Результати інституційного аналізу параметрів формули (12) та їх розкриття у формулах (24; 25) вказують на те, що визначені параметри і є напрямками зміни «**правил гри**» у системі державного фінансового контролю.

⁶³ Додатково див. теоретичне розкриття питання до розділу 3.

⁶⁴ Апробацію розрахунків, за фактичними даними, зроблено у попередній науковій публікації автора [17].

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бюджетний Кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17&p=1282847394309931>.
2. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту Постанова Кабінету Міністрів України від 28 верес. 2011 р. № 1001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text>
3. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text>
4. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки / Пер. с итал. И. Шрейдера; Под ред. и с доп. А. Свирщевского, доц. Демидов. юрид. лица; С предис. А. Чупрова, заслуж. проф. Моск. ун-та. — Москва: М. и С. Сабашниковы, 1904. — 624 с.
5. Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://rp.gov.ua/home/>
6. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dasu.gov.ua>;
7. Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://tax.gov.ua>;
8. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.treasury.gov.ua>;
9. Офіційний сайт Міністерства Фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua>;
10. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лют. 2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text>
11. Положення про Державну казначейську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 15 квіт. 2015 р. № 215 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-%D0%BF#n8>
12. Про Рахункову палату : Закон України від 02 лип. 2015 р. № 576-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/576-19>.
13. Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk>
14. Хмельков А.В. Державний фінансовий контроль: підручник. – Харків: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2017. – С. 228.
15. Хмельков А.В. Публічні фінанси: обсяг та зміст. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2018. Т. 4. № 27. С. 428–434.
16. Хмельков А.В. Фінансові інститути і фінансовий контроль. *Економічна теорія*. 2021. № 2. С. 47–64.
17. Khmelkov A. Volume of public finances as a subject of control. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2019. Vol. 4. №31. P. 311–318.
18. Gaudemet, P. (1974). *Finances publiques, politique financière, budget et trésor*. Paris: Editions Montchrestien