

УДК 336.1.025.12:352](477)

Данчевська І.Р.

аспірант

Львівського національного університету
імені Івана Франка

Ковалюк О.М.

доктор економічних наук, професор
Львівського національного університету
імені Івана Франка

ЕФЕКТИВНІСТЬ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ

EFFICIENCY OF STATE FINANCIAL CONTROL OF LOCAL BUDGETS

АНОТАЦІЯ

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

Ключові слова: державний фінансовий контроль місцевих бюджетів, ефективність, законність, доцільність, результативність, дієвість, економічність.

АННОТАЦИЯ

Функционирование бюджетных отношений любой страны с учетом ограниченности финансовых ресурсов, направленных на реализацию социальных программ, требует повышения эффективности государственного финансового контроля. Рыночные условия вызвали осложнения финансовых аспектов деятельности государства, потому что к удовлетворению общественных потребностей активно привлекаются коммерческие структуры, для обслуживания государственных средств используются инфраструктура банков и других финансово-кредитных учреждений, государство выступило на рынке как собственник имущества и производитель товаров и услуг. Кроме того, многочисленные факты бесхозной деятельности, преобразование богатства государственного в частное, создание условий хозяйствования с заранее установленной целью – банкротство бюджетного предприятия, существование схем незаконного оборота государственных средств, чтобы избежать уплаты налогов в бюджет, доказывают необходимость внедрения новых методов исследования целевого использования бюджетных средств.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль местных бюджетов, эффективность, законность, целесообразность, результативность, действенность, экономичность.

ANNOTATION

The functioning of budgetary relations of any country, due to the limited financial resources aimed at the implementation of social programs, needs to increase the efficiency of public financial control. Market conditions have complicated the financial aspects of the state's activities, as commercial structures are actively involved in meeting public needs; infrastructure of banks and other financial and credit institutions is used to serve public

funds; the state acted on the market as the owner of the property and the producer of goods and services. In addition, numerous facts of non-management activities, the transformation of wealth from state to private, the creation of conditions for management with a predetermined purpose – the bankruptcy of a budget enterprise, the existence of schemes of illegal circulation of public funds to avoid paying taxes to the budget, etc., proves the need to introduce new methods for researching the targeted use of budget.

Keywords: state financial control of local budgets, efficiency, legality, expediency, effectiveness, efficacy, economy.

Постановка проблеми. Аналіз та результати діяльності органів державного фінансового контролю, а саме зростання питомої ваги об'єктів контролю з порушеннями в загальній кількості перевірених установ і організацій, значне збільшення обсягу порушень, пов'язаних з неефективним використанням державних коштів, низька якість фінансового планування та низький рівень фінансової дисципліни доводять потребу у розробці методики оцінки ефективності державного фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні підходи до функціонування державного фінансового контролю досліджувались у наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених. Так, окреслено теоретичні основи державного фінансового контролю (В. Базилевич, М. Бариніна-Закірова, Н. Вітвицька, О. Гетманець, Л. Гуцаленко, В. Дерій, Л. Дікань, І. Іванова, В. Куйбіда, М. Коцупатрій, О. Ковалюк, Д. Олійник, В. Піхоцький); виділено особливості зарубіжного досвіду проведення державного фінансового контролю (Н. Дорош, А. Машишев, В. Мельничук); досліджено запровадження аудиту ефективності в Україні (П. Германчук, Н. Рубан, Л. Сухарева, І. Дмитренко); вивчено роль внутрішнього аудиту та його значення в контексті реформування ДВФК (І. Дрозд, Є. Мних, І. Стефанюк, Ю. Футоранська).

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Ефективність державного фінансового контролю загалом та за використанням коштів місцевих бюджетів зокрема є досить складним поняттям, що характеризується певними критеріями, низкою показників, на формування яких впливають різно-

манітні соціальні, економічні, правові та інші фактори. Проведені нами дослідження довели, що у сучасній літературі з питань державного фінансового контролю загальне поняття ефективності контролю мало досліджено. Відсутність єдиного загального визначеного підходу до оцінки ефективності державного фінансового контролю викликана перш за все відсутністю нормативно-правової бази стосовно цього питання та розбіжностями у розумінні цього поняття різними підходами науковців.

Мета статті полягає у систематизації поглядів науковців стосовно ефективності державного фінансового контролю. Після цього ми зробили висновок, що критерієм ефективності фінансового контролю в системі управління коштами місцевих бюджетів є рівень, що характеризує обсяги використаних коштів щодо цільового призначення (і навпаки), у співвідношенні із загальним обсягом асигнувань.

Виклад основного матеріалу дослідження. Значною мірою результативність і ефективність контролю за використанням бюджетних коштів зумовлені наявністю чи відсутністю нормативно-правової бази забезпечення ефективності публічних витрат, зокрема законодавчих визначень таких понять, як «мета надання коштів бюджету», «запланований результат витрачання бюджетних коштів», «найкращий результат витрачання бюджетних коштів». Оскільки ці питання досі законодавчо не закріплені, дослідники надають своє бачення трактування цих понять.

Під метою надання коштів бюджету пропонується розуміти характеристику виконуваних державних (муніципальних) функцій, державних (муніципальних) послуг в процесі здійснення діяльності головного розпорядника коштів бюджету під час дотримання обсягу, структури, призначення і строків витрачання, передбачених для головного розпорядника коштів.

Запланований результат витрачання бюджетних коштів визначається як досягнення передбаченої мети надання коштів бюджету в повному обсязі, а найкращий результат – як досягнення передбаченої мети надання бюджетних коштів у повному обсязі за істотної економії коштів бюджету і (або) за істотного скорочення строків виконання державних (муніципальних) функцій, надання державних (муніципальних) послуг. При цьому перевірка досягнення мети надання бюджетних коштів передбачає оперування такими термінами, як:

- економія бюджетних коштів (істотне зниження розміру витрат бюджетних коштів за умови досягнення мети надання коштів бюджету в повному обсязі);

- строк витрачання бюджетних коштів (установлений період часу, необхідний і достатній для здійснення розпорядником коштів бюджету дій, спрямованих на досягнення мети надання коштів бюджету) [1, с. 29].

Досліджуючи будь-яку господарську операцію, необхідно чітко визначити, чи є операція законною, доцільною (ефективною) і достовірною. Доцільність (ефективність) операції визначають шляхом перевірки відповідності її показників плану, нормам, рівню аналогічних показників інших установ або іншим показникам, що характеризують економічну ефективність або об'єктивну необхідність здійснення операції. Операція за своїм змістом може бути законною, але неефективною. Відповідно до показників плану (норм) операції бувають доцільними чи недоцільними [2, с. 143].

Зокрема, такі автори, як Л. Сухарева, Т. Федченко доводять, що ефективність стосовно використання бюджетних коштів – це здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу, проекту, бюджетної програми тощо, яку визначають: 1) як відношення ефекту (результату) до витрат, що забезпечили цей результат; 2) як витрати, що пов'язані з використанням бюджетних коштів у розрахунку на одиницю отриманого результату порівняно з нормативним значенням. Тобто ефективність як підсумковий якісний показник розвитку і функціонування системи (бюджетної установи, організації, підприємства) віддзеркалює взаємообумовленість витрат суспільства (бюджетних коштів), праці й отриманого суспільством корисного результату у вигляді матеріальних благ і послуг. Ефективним вважається усе те, що сприяє вирішенню економічних і соціальних завдань, які стоять перед суспільством [5, с. 20].

Головним законодавчим актом України, який дає визначення нецільового використання бюджетних коштів, є бюджетний кодекс України, де у статті 119 зазначається: «Нецільове використання бюджетних коштів, <...> витрачання їх на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, встановленим законом про Державний бюджет України чи рішенням про місцевий бюджет, виділеним бюджетним асигнуванням чи кошторису». Деяко інше визначення нецільового використання наведено в порядку зменшення бюджетних асигнувань та повернення коштів у разі нецільового використання бюджетних коштів у поточному чи минулих роках. Тут «нецільовим використанням бюджетних коштів є їх витрачання на цілі, що не відповідають бюджетним призначенням, затвердженим законом про Державний бюджет України або рішенням про місцевий бюджет, встановленим бюджетним асигнуванням, кошторису або плану використання бюджетних коштів» [3].

Ми погоджуємося з критеріями, які наводить О. Шевчук, стосовно перелічених вище тверджень, зокрема:

- законність характеризує відповідність операцій, що перевіряються, а також дії посадових осіб вимогам законодавства та іншим нормативно-правовим актам;

- раціональність відображає досягнення запланованого результату під час використання

найменшої суми коштів, спрямованих на фінансування відповідного заходу;

- ефективність відображає досягнення найкращих результатів під час використання найменшої суми бюджетних коштів;

- цільове використання коштів характеризує таке їх використання, яке відповідає меті й умовам одержання вказаних коштів, визначених бюджетом, планом асигнувань, кошторисом бюджетної установи або іншою підставою для їх одержання [6, с. 43].

Загалом ефективність контролю – досить складне поняття, що характеризується певними критеріями, оцінюється низкою показників, на формування яких впливають різноманітні соціальні, економічні, правові та інші фактори. Проведені дослідження довели, що у сучасній літературі з питань фінансового контролю як загальне поняття ефективності контролю, так і повна розгорнута характеристика критеріїв, показників і методів визначення ефективності досліджені мало.

Якщо під ефективністю розуміють досягнення результату з найменшими затратами часу, сил та засобів, то під ефективністю контролю мають на увазі досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки такого, який є наслідком контролю. Критерієм оцінки ефективності проведеного державного фінансового контролю повинні бути професійні експертні висновки та рекомендації. Якщо суб'єкт контролю виявив певні порушення, він зобов'язаний не тільки вжити заходів до винних, але й вказати на шляхи усунення цих недоліків. З іншого боку, визначальною умовою ефективності державного фінансового контролю є його об'єктивність, що передбачає всебічний та неупереджений аналіз реальних фактів, документів, пояснень. Позитивом об'єктивного контролю є встановлення фактичних причин виявлених порушень, недоліків та упущень.

Контроль ефективності витрачання бюджетних коштів та використання державної власності передбачає:

- організацію і контроль вчасності виконання дохідних і видаткових статей бюджетів і державних позабюджетних фондів за обсягами, структурою й цільовим призначенням;

- визначення доцільності витрат і використання державної власності;

- оцінювання обґрунтованості дохідних і видаткових статей бюджетів.

Ефективність державного фінансового контролю охоплює не тільки ефективність системи загальнодержавного контролю загалом, але й ефективність діяльності суб'єкта контролю, контрольного органу.

Оцінка державного фінансового контролю, як правило, здійснюється за низкою показників, зокрема, кількість перевірок, кількість виявлених правопорушень і заходів по них, суми відшкодувань, кількість приписів у відповідні органи державної влади і управління, кількість справ, переданих у слідчі органи. Але, на нашу думку, не варто акцентувати увагу тільки на кількісних показниках. Оскільки тоді дієвість суб'єкта контролю буде вище, чим більше буде виявлено незаконних витрат, зловживань і крадіжок та повернення по них, працівників об'єкта контролю притягнуто до дисциплінарної відповідальності, передано в слідчі органи кримінально-карних справ тощо. Але з іншого боку, чим більше в результаті державного фінансового контролю виявлено негативних явищ і фактів, тим нижче оцінка громадськості органів державного фінансового контролю.

Отже, ефективність діяльності органів державного фінансового контролю варто краще розглядати через призму якісних показників, а саме переконаності об'єктів контролю в практичній корисності діяльності контролерів, довірі об'єкту контролю, професіоналізму його працівників. І тоді дієвість контролю буде визначатися тенденцією скорочення частки правопорушень і виявлених по них сум у загальній кількості перевірених об'єктів.

Тому, на нашу думку, під час оцінювання дієвості фінансового контролю слід тільки комплексно розглядати кількісні і якісні показники роботи органів державного фінансового контролю.

Поділяючи точки зору науковців щодо визначення поняття ефективності контролю у вітчизняній та зарубіжній літературі, пропонуємо розглядати ефективність діяльності контролюючого органу як здатність органу контролю досягти поставленої мети, цілі за мінімальною затратами величини витрат часу, сил і коштів.

Аналіз критеріїв ефективності державного фінансового контролю у сучасній літературі наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Аналіз критеріїв ефективності державного фінансового контролю у сучасній літературі

Автори	Критерії оцінки ефективності ДФК
В. Виговська [33]	результативність, дієвість, економічність
М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоурі [107]	економічність, стратегічна спрямованість, орієнтація на результати, відповідність справі, своєчасність, гнучкість, простота
В. Шевчук [207]	емержментність, атрибутивність, адресність, оптимальність, цільова спрямованість, внутрішня спрямованість, збалансованість
І. Басанцов [21]	динамічність, результативність, дієвість, економічність, інтенсивність
І. Голяш, Л. Будник [42]	виявлення резервів
Т. Федченко	раціональність, економічність, економність, результативність

Джерело: складено автором

Ми вважаємо, що найповніше ефективність державного фінансового контролю визначається через такі критерії, як:

- результативність;
- дієвість;
- економічність.

Поняття ефективності роботи органів державного фінансового контролю тісно пов'язано з поняттям його результативності, тому що воно є головним критерієм ефективності. Оскільки неможливо висловити думку про підсумки контролю без виявлення та аналізу результатів, яким чином він вплинув на характер діяльності об'єкта контролю. Виявлення і облік результативності фінансового контролю для управлінської діяльності необхідний, адже ефективність контролю передбачає досягнення не будь-якого результату, а тільки того, який є метою контролю.

Від критерію результативності невіддільний, але не зовсім з ним співпадає критерій дієвості, який визначає той позитивний результат, який державний фінансовий контроль впливає на зміст та якість діяльності перевіряючого суб'єкта та об'єкта контролю, її якості, вміння контролера виправити положення, тобто забезпечити своєчасне і повне виконання підконтрольним об'єктом порад, рекомендацій, наказів і пропозицій, а за необхідності добитися їх виконання, використовуючи надані законодавством повноваження.

Особливу увагу заслуговує кінцевий результат державного фінансового контролю, але він буде неточним, якщо не враховувати такі затрати контролю, як тривалість перевірок, число тих осіб, які беруть участь у перевірках, різного роду витрати (на транспорт, від'їзду тощо). Ступінь ефективності роботи органів державного фінансового контролю тим вище, чим менше зусиль і коштів витрачається на досягнення позитивного результату.

На практиці ефективність роботи органів контролю часто оцінюється такими показниками: кількість проведених перевірок, прийнятих по них і реалізованих рішень. Але, на жаль, практиці відомо чимало випадків формальних, поверхневих перевірок, коли кількість перевірених об'єктів не означає усунення виявлених недоліків, наскільки своєчасно і повно використані їх пропозиції і рекомендації, чи дійсно їх проведення є позитивним.

Для комплексної оцінки ефективності державного фінансового контролю, окрім критеріїв, необхідне використання стійких, постійних вимірів, показників. При цьому показники – це згруповані дані, що дають змогу оцінити певні аспекти функціонування систем або явища. Критерії – ознака (їх сукупність), яка дає змогу здійснити оцінку показників [4].

Правильна оцінка результатів діяльності контрольних органів пов'язана з виявленням і обліком таких показників, які характеризують витрати, що пов'язані із здійсненням контролю. Тобто число перевіряючих і число працівників

перевіряючого органу, які готують необхідні матеріали, використаний ними й іншими час, повноту наданих відомостей, загальну кількість учасників перевірки тощо. Отже, вивчення подібних показників дасть змогу установити пропорційність проведених затрат і реальних результатів контролю. Наприклад, випадків, коли контроль провадився наспіх або, навпаки, було витрачено багато часу, залучено значну частину людей, а результати виявились незначними. Тоді як витрати на контроль повинні бути невеликими.

Слід відзначити, що, незважаючи на численні дослідження в цій галузі, сьогодні не існує єдиного переліку показників для кількісної оцінки ефективності державного фінансового контролю за виділеними критеріями (табл. 1). Існують різні підходи до оцінки ефективності державного фінансового контролю за допомогою окремих коефіцієнтів або системи коефіцієнтів, які, однак, не дають змоги оцінити ймовірності зниження рівня ефективності державного фінансового контролю.

Ми погоджуємося із думками науковців щодо необхідності виділення таких показників:

- коефіцієнт інтенсивності роботи перевіряючого (КІК):

$$\text{КІК} = \text{Кк} \div \text{Кф}, \quad (1)$$

де Кк – кількість контрольних заходів, проведених окремим перевіряючим; Кф – кількість контрольних заходів, проведених загалом у структурному підрозділі;

- коефіцієнт результативності контролю (КР):

$$\text{КР} = \text{Он} \div \text{Оп}, \quad (2)$$

де Он – обсяг виявлених порушень; Оп – обсяг перевірених коштів;

- коефіцієнт дієвості контролю (КДК):

$$\text{КДК} = \text{Осф} \div \text{Оп}, \quad (3)$$

де Осф – обсяг коштів, повернутих до бюджету за наслідками контрольних заходів;

- коефіцієнт окупності роботи (КОР):

$$\text{КОР} = \text{Осф} \div \text{Озс}, \quad (4)$$

де Озс – обсяг затрачених коштів на утримання інспектора.

О. Шевчук пропонує розраховувати коефіцієнт фінансових порушень таким чином:

$$\text{Кфп} = \text{Сфп} \div \text{С}, \quad (5)$$

де Сфп – сума виявлених фінансових порушень; С – загальна сума бюджетних коштів, охоплених контролем.

Чим коефіцієнт фінансових порушень ближче до нуля, тим менше обсяг фінансових порушень [6, с. 57].

Висновки. Аналізуючи вищенаведені показники, пропонуємо такі орієнтири для порівняння:

- попередні періоди, тобто досягнуті показники ефективності фінансового контролю порівнюються з такими ж показниками в минулому;

– порівнюється з аналогічними показниками інших країн;
– порівнюється досягнута ефективність зазначеним цілям.

Отже, теоретично-методичний підхід до формування системи ефективного державного фінансового контролю місцевих бюджетів передбачає використання сукупності показників та критеріїв оцінки державного фінансового контролю за використанням коштів місцевих бюджетів та дає змогу сформулювати достатній рівень впевненості у достовірності отриманих результатів державного фінансового контролю.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Барыкин Е. Организационно-правовые основы реализации принципа эффективности публичных расходов в Российской Федерации: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Е. Барыкин. – М., 2011. – 29 с.
2. Контроль і ревізія: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / [Ф. Бутинець, Н. Виговська, Н. Малюга, Н. Петренко]; за ред. Ф. Бутинця. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
3. Бюджетний кодекс України: за станом на 1 січня 2011 р. / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2011.
4. Семенко С. Критерії оцінки ефективності державного управління економічною безпекою у сфері контролю за якістю товарів, робіт та послуг / С. Семенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvamu_upravl/2011_3/30.pdf
5. Федченко Т. Система державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец.: 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Т. Федченко. – Донецьк, 2011. – 20 с.
6. Шевчук О. Державний фінансовий контроль: [навч. посібник] / О. Шевчук. – К.: УБС НБУ, 2014.