

УДК 336.025

Коваленко К.В.
аспірант кафедри фінансів
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЗОВНІШНЬОГО ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

PROBLEMS AND PERSPECTIVES OF ASSESSING EFFICIENCY OF STATE FINANCIAL CONTROL IN UKRAINE

АНОТАЦІЯ

Викладено огляд основних підходів до розуміння та оцінювання ефективності державного фінансового контролю. Проаналізовано методiku оцінювання ефективності роботи вищого органу фінансового контролю України. Запропоновано критерії та показники оцінки ефективності зовнішнього державного фінансового контролю, сформульовано рекомендації щодо подальшого застосування цього підходу у практичній діяльності Рахункової палати України.

Ключові слова: державні фінанси, зовнішній державний фінансовий контроль, оцінювання ефективності, критерії ефективності, вищий орган фінансового контролю, аудит державних фінансів.

АННОТАЦИЯ

Изложен обзор основных подходов к пониманию и оцениванию эффективности государственного финансового контроля. Проанализирована методика оценки эффективности работы высшего органа финансового контроля Украины. Предложены критерии и показатели для оценивания эффективности внешнего государственного финансового контроля, сформулированы рекомендации относительно дальнейшего применения данного подхода в практической деятельности Счетной палаты Украины.

Ключевые слова: государственные финансы, внешний государственный финансовый контроль, оценивание эффективности, критерии эффективности, высший орган финансового контроля, аудит государственных финансов, Счетная палата Украины.

ANNOTATION

The overview of the main approaches to understanding and assessing the effectiveness of state financial control are outlined in the article. The methodology of evaluating the SAI efficiency in Ukraine is analyzed. The criteria and indicators for evaluating the effectiveness of public audit are proposed. The recommendations for the further application of the proposed approach in the practice of the Accounting Chamber of Ukraine are formulated.

Keywords: public finance, public audit; efficiency evaluation, criteria of effectiveness, SAI, audit of state finance, Accounting Chamber of Ukraine.

Постановка проблеми. Зовнішній державний фінансовий контроль є важливим елементом державних фінансів, оскільки від його всеосяжності, всебічності, об'єктивності та дієвості залежить ефективність використання державних ресурсів, а відтак і соціально-економічний розвиток суспільства. У сучасних умовах усі заходи щодо реформування та вдосконалення системи державного фінансового контролю в Україні, зокрема, зовнішнього, як найвагомішої його частини, націлена на імплементацію найкращих з європейської практики методів, технологій, принципів та процедур державного аудиту з метою підвищення ефективності

контролю. Проте оцінити результативність цього процесу важко через відсутність єдиного підходу до оцінювання ефективності зовнішнього державного фінансового контролю. Так, постає необхідність вироблення критеріїв та показників оцінювання ефективності зовнішнього державного фінансового контролю, які б враховували усі аспекти діяльності вищих органів фінансового контролю, як кількісні, так і якісні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема побудови ефективної системи незалежного державного фінансового контролю була і залишається предметом дослідження багатьох науковців та практиків в Україні та світі. Дослідженням поняття ефективності державних органів, зокрема, контрольних займаються В.Д. Базилевич, З.С. Варналій, І.К. Дрозд, І.О. Лютий та інші. У роботах Л.В. Дікань, Л.В. Гуцаленко викладені основні принципи роботи органів державного фінансового контролю та здійснення такого контролю на засадах ефективності, проте не запропоновано показників, на основі яких можна її оцінити. Методологічним питанням оцінювання ефективності зовнішнього державного фінансового контролю присвячували свої праці О.І. Барановський, В.К. Симоненко [6], де викладені коефіцієнти, за якими варто проводити таку оцінку, однак з урахуванням останніх надбань у сфері контролю ці показники потребують доопрацювання та доповнення. Питанням оцінки ефективності державного фінансового контролю займався також І.В. Басанцов [2], який детально розглянув різні ефекти, які спричиняють контрольні заходи та формули, за якими їх можна оцінити у кількісному виразі, а також перелік показників, які характеризують окремі блоки діяльності органів контролю – контрольно-ревізійна та експертно-аналітична діяльність, проте наведені показники не поєднані у єдину систему, відсутні граничні допустимі значення чи інтервали таких показників. Н.В. Шевченко [8] було запропоновано методiku інтегральної оцінки ефективності державного фінансового контролю, але базувалась вона на особливостях діяльності органів внутрішнього державного фінансового контролю. Дослідженням сучас-

ного стану та проблем ефективності державного фінансового контролю присвячені роботи П.П. Андреева [1], де проаналізовано основні результати діяльності органів внутрішнього державного фінансового контролю.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У сучасній науці та практиці у сфері контролю в Україні недостатньо досліджено залишається ефективність зовнішнього державного фінансового контролю як поняття та методики її оцінки. Попри існування декількох підходів до здійснення такої оцінки, у роботах сучасних вчених частіше зустрічається вузький підхід до розуміння ефективності державного фінансового контролю, який зводиться до зіставлення обсягу виявлених порушень з обсягом фінансування органу контролю. Існуючі показники та критерії ефективності державного фінансового контролю не поєднані між собою інтегральним показником чи системою показників, за якими можна було б зробити висновок про ефективність чи неефективність зовнішнього державного фінансового контролю, відслідковувати та порівнювати ці значення у динаміці та виявляти слабкі місця у системі контролю. Відтак повстає завдання узагальнення усіх критеріїв та показників, що характеризують зовнішній державний фінансовий контроль, встановлення орієнтовних допустимих значень.

Формування цілей статті (постановка завдання). Метою статті є узагальнення, доповнення та систематизація показників ефективності зовнішнього державного фінансового контролю та формулювання пропозицій щодо практичного запровадження використання цих показників у звітах Рахункової палати як вищого органу, на який покладено функції здійснення зовнішнього державного фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Традиційно під ефективністю розуміють співвідношення показників результату і затрат на його досягнення; продуктивність. Тобто досягнення максимального результату за умови витрачання якнайменшої кількості ресурсів. У контексті зовнішнього державного фінансового контролю ефективність варто розглядати не лише як співвідношення обсягу порушень при використанні державних фінансових ресурсів як основного результату діяльності вищого органу фінансового контролю та затрат на його утримання, а у широкому сенсі, зважаючи на головні цілі такого виду контролю.

Існує багато підходів до визначення мети зовнішнього державного фінансового контролю. Водночас, узагальнюючи їх, можна визначити, що у сучасних умовах, коли вищі органи фінансового контролю у всьому світі виконують важливу роль у боротьбі з корупцією, досягненні стабільного соціально-економічного розвитку, подоланні економічних криз, підвищення ефективності державних фінансів та багатьох інших аспектах державного управління, мета зовнішнього державного фінансового контролю

не зводиться лише до виявлення порушень при використанні ресурсів держави. Так, зовнішній державний фінансовий контроль має на меті забезпечення ефективного використання державних фінансових ресурсів та державної власності, забезпечення фінансової дисципліни, вдосконалення бюджетної системи, державного управління, зменшення проявів корупції та правопорушень у сфері державних фінансів.

Виходячи з такого підходу необхідно оцінювати ефективність зовнішнього державного фінансового контролю, використовуючи показники, які характеризують перелічені аспекти. Проте головною проблемою, яка постає при розробці методологічних засад такої оцінки – необхідність виділення ролі, впливу саме зовнішнього державного контролю, адже навіть при злагодженій роботі вищого органу фінансового контролю, використанню сучасних методів державного аудиту та залучені висококваліфікованого персоналу, фінансова дисципліна може погіршуватися через невиконання рекомендацій, винесених за результатами контрольних та аналітичних заходів.

На сучасному етапі при розумінні того, що здійснення зовнішнього державного фінансового контролю спричиняє соціальні, організаційні, економічні ефекти, оцінювання ефективності зводиться лише до кількісної характеристики останнього:

$$E_{ef} = (E_b + E_c) / Z \quad (1)$$

де, E_b – кошти, повернуті на бюджетні рахунки й до державного та місцевих бюджетів;

E_c – кошти, отримані в результаті поліпшення діяльності об'єкта контролю.

Водночас, як правило, ця формула використовується у спрощеному виразі [2, с. 151; 6, с. 138–139]:

$$E_{ef} = E_b / Z \quad (2)$$

Так у багатьох наукових працях ефективність державного фінансового контролю – це співвідношення обсягу виявлених порушень при використанні бюджетних коштів (або повернутих у результаті контрольних дій) з витратами на утримання контрольного органу [1, 2, 7].

На думку автора статті, такий підхід не лише не відображає мети та специфіки органів зовнішнього державного фінансового контролю, а й справляє дестимулюючий ефект, адже за умови обрахунку ефективності таким способом, чим більше порушень у бюджетній сфері буде виявлено, за умови сталості витрат на утримання контрольного органу, тим ефективнішою буде його діяльність. Однак, якщо зовнішній державний фінансовий контроль здійснюється ефективно, то результатом його діяльності є навики зменшення таких порушень.

Ця суперечність виявляється також і у іншому – при використанні меншого обсягу фінансування вищого органу фінансового контролю, за умовно стабільного обсягу бюджетних порушень, ефективність його роботи буде оцінена як краща, а у разі, якщо будуть використані додат-

кові суми коштів, наприклад, на стажування/навчання за кордоном, здійснення паралельних аудитів, затрати на переклад та впровадження європейських стандартів, процедур державного аудиту та інші заходи, які підвищують якість зовнішнього державного фінансового контролю, причому у довгостроковій перспективі, за наведеною методикою оцінки, навпаки будуть кваліфіковані як неефективні. Тож, обмеження оцінювання ефективності контролю лише економічними критеріями, особливо тільки показником обсягу повернених до бюджету коштів, призводить до перекосів при аналізі діяльності контрольних органів.

Серед надбань науки у сфері контролю, існують також інші критерії, коефіцієнти та показники, які можуть характеризувати ефективність зовнішнього державного фінансового контролю, а саме:

1. Показники результативності як характеристика результату діяльності контрольного органу:

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

2. Критерій дієвості враховує показники:

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

3. Критерій економічності містить показники:

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

4. Критерій інтенсивності діяльності:

- кількість контрольних заходів (на одного фахівця, відділ, аудиторський напрямок, орган, що контролює);

- обсяг перевірених коштів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює);

- кількість перевірених об'єктів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює).

5. Критерій динамічності діяльності, що враховує показники:

- рівень результативності контрольних заходів: співвідношення кількості подань (розпоряджень) до кількості контрольних заходів;

- рівень ефективності контрольного заходу: співвідношення обсягу коштів, використаних з порушенням діючого законодавства, до загального обсягу перевірених коштів;

- рівень жорсткості контролю: відношення обсягу прийнятих санкцій до обсягу коштів, використаних не за цільовим призначенням;

- рівень дієвості подань (розпоряджень): співвідношення кількості виконаних подань (розпоряджень) до загальної кількості направлених подань (розпоряджень);

- рівень ефективності подань (розпоряджень): співвідношення обсягу коштів, повернутих до бюджету і на бюджетні рахунки, до загального обсягу коштів, використаних не за цільовим призначенням; співвідношення кількості прийнятих поправок, постанов, нормативних актів до кількості надісланих пропозицій поправок до законів, постанов, нормативних актів;

- рівень макроефективності контрольної діяльності: співвідношення додаткових надходжень до бюджету (економії) бюджетних коштів до витрат на утримання контрольних служб [2, с. 151–153; 5, с. 276; 6, с. 139–141; 8, с. 110–111].

Запропоновані показники характеризують різні аспекти здійснення зовнішнього державного фінансового контролю, але все ж таки більше стосуються кількісних, а не якісних параметрів, до того ж, враховують лише проміжний результат контролю, а не досягнення чи недосагнення поставлених цілей, що особливо стосується абсолютних показників. Наприклад, показники кількості перетворень в економіці чи управління за поданнями вищого органу фінансового контролю, або виконаних рекомендацій, чи кількість прийнятих за ініціативою контрольного органу поправок до законодавства – свідчать про ефективність зовнішнього державного фінансового контролю лише опосередковано, адже прийняття рекомендацій, законодавчих ініціатив та пропозицій залежить від двох основних чинників:

- доцільності та обґрунтованості таких матеріалів, що дійсно характеризує ефективність проведеної роботи;

- якості роботи інших органів державної влади – уряду, який приймає управлінські рішення щодо перетворень у міністерствах та відомствах, установ та організацій, керівники яких можуть не виконати рекомендації за результатами контролю через низький рівень

фінансової дисципліни, відсутність понесення відповідальності за їх невиконання, високий рівень корумпованості та ін., що не характеризує діяльність органу, що здійснює зовнішній державний фінансовий контроль.

Так, формується «замкнуте коло»: ефективність зовнішнього державного фінансового контролю передбачає зменшення проявів корупції та підвищенню фінансової дисципліни, прозорості та якості державного управління, для чого виносяться рекомендації та пропозиції щодо усунення цих негативних чинників у державних фінансах, проте саме їх існування у систем державної влади і не дає можливості втілити їх у життя, прийняти відповідні зміни до нормативно-правових актів, притягти до відповідальності винних осіб та запобігти повторенню у майбутньому.

Отже, при оцінюванні ефективності зовнішнього державного фінансового контролю варто зважати на усі аспекти функціонування цієї системи, а не лише діяльність вищого органу фінансового контролю, оскільки важливе значення має середовище, в якому він здійснює свою діяльність, тобто зовнішні чинники, на які вплинути не може або може лише опосередковано. Тому доцільно розглядати ефективність системи зовнішнього державного фінансового контролю за такими блоками критеріїв:

1. Зовнішні умови функціонування вищого органу фінансового контролю, а саме нормативно-правове та організаційне забезпечення наступного:

- надання органу контролю необхідного рівня незалежності;
- наділення вищого органу фінансового контролю необхідним обсягом повноважень щодо контролю за всіма ланками державних фінансів;
- існування налагоджених каналів взаємодії з іншими органами державної влади та іншими контрольними органами;
- встановлення відповідальності за невиконання рекомендацій наданих вищим контрольним органом за результатами контрольних заходів;
- забезпечення контролю за вжиттям заходів після передачі матеріалів контрольним органом до відповідних органів охорони правопорядку.

У разі виконання зазначених вимог по кожному пункту можна говорити про середовище, яке дозволяє здійснювати зовнішній державний фінансовий контроль ефективно.

У випадку, коли виконуються лише деякі вимоги – ефективність зовнішнього державного фінансового контролю буде обмеженою, оскільки навіть при максимально якісному виконанню вищим органом фінансового контролю своїх функцій, воно не будуть давати бажаного результату.

2. Внутрішні умови функціонування вищого органу фінансового контролю:

- відповідність діяльності міжнародним принципам, вимогам і стандартам;
- гласність та прозорість діяльності, доведення до відома суспільства основних результатів контрольних дій;
- використання сучасних методів аудиту державних фінансів;
- інтегрованість контрольного органу у світову спільноту, активне міжнародне співробітництво тощо.

У випадку, коли виконуються перелічені умови, діяльність вищого органу фінансового контролю може бути ефективною, і надалі має ґрунтуватися на результатах оцінювання за показниками третього блоку.

У разі, коли деякі з перелічених умов не виконуються, необхідно оцінити ефективність зовнішнього державного фінансового контролю нижче, ніж покажуть результати оцінки за третім блоком, оскільки вищим органом фінансового контролю не була проведена робота з підвищення якості контролю у достатньому обсязі.

3. Характеристика контрольної-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності вищого органу фінансового контролю:

- обсяг виявлених порушень у витрачанні та управлінні державними ресурсами (нецільове та неефективне використання, обсяги, структура, динаміка);
- кількість охоплених контролем об'єктів та кількість проведених контрольних-аналітичних заходів;
- кількість переданих матеріалів до відповідних органів, кількість порушених справ та справ, за якими винесено звинувачувальні вироки;
- результати послідувального контролю за виконанням рекомендацій – кількість винесених рекомендацій та реагування на них;
- обсяги виділеного фінансування на утримання та забезпечення контрольного органу, зокрема кадрового, структура витрачених коштів за напрямками тощо.

Перелік показників може бути розширеним, для того, щоб всебічно оцінити діяльність вищого органу фінансового контролю, проте це матиме сенс за умов виконання вимог перших двох блоків.

Оскільки в Україні вищим органом фінансового контролю є Рахункова палата України, ефективність зовнішнього державного фінансового контролю в Україні залежить від ефективності діяльності цього органу.

Рахункова Палата України щорічно представляє Звіт, в якому відображаються такі аспекти її діяльності:

- основні результати контрольних-аналітичних та експертних заходів;
- реагування державних органів влади, установ та організацій на висновки, пропозиції і рекомендації колегії Рахункової палати;
- нормативно-правові та методологічні питання у сфері повноважень Рахункової палати;
- гласність у роботі Рахункової палати;

– забезпечення функціонування Рахункової палати (кадрове, інформаційне, фінансове, матеріально-технічне).

В українській практиці немає єдиного підходу до визначення ефективності державного контролю, а Рахункова палата України не розраховує показник ефективності своєї діяльності.

Із запропонованого переліку основних показників, що характеризують діяльність Рахункової палати, наводяться лише декілька абсолютних показників, такі як кількість проведених контрольних заходів, кількість об'єктів перевірок, обсяг та структура виявлених правопорушень, кадровий склад, обсяг та напрями фінансування Рахункової палати, поява повідомлень Рахункової палати у ЗМІ [4, с. 24–119, 177–187]. Стосовно реагування на рекомендації Рахункової палати, у звітах наводяться результати слухань, обговорень та запровадження їх у роботі відомств, організацій та установ, а також прийнятих поправок до законодавства. Систематизована узагальнена інформація про ступінь взаємодії Рахункової палати з іншими органами державної влади, результатів послідувального контролю на предмет виконання рекомендацій на підконтрольних установах, підприємствах та організаціях, процент виконання тощо – відсутня.

Висновки. При оцінюванні ефективності зовнішнього державного фінансового контролю за сучасних умов необхідно відходити від спрощених показників, які використовувались у практиці контрольних органів дотепер. Збільшення важливості фінансового контролю у державних фінансах вимагає широкого та послідовного підходу до оцінювання їх ефективності з врахуванням усіх аспектів діяльності вищих органів фінансового контролю. Так, необхідно зважати на організаційно правові умови, в яких функціонують вищі органи фінансового контролю: чи достатньо незалежності та повноважень для здійснення їх функцій, чи налагоджені контакти взаємодії з усіма ланками фінансової системи. В умовах глобалізації та інтеграції України у європейський простір напрощуд важливого значення також набуває відповідність зовнішнього державного фінансового контролю міжнародним стандартам, вимогам та принципам, які сьогодні вважаються запорукою та навіть необхідною умовою ефективності аудиту державних фінансів.

Нарешті, кількісні показники, за якими виноситься висновок про результативність та ефективність зовнішнього державного фінансового контролю також мають бути підібрані логічно, орієнтуючись на кінцеві цілі контролю, а не характеризувати лише перебіг процесу контролю. Так, зважаючи на динамічність контролю та розуміння його як процесу, оцінювати його також потрібно у перебігу, наприклад, не обмежуватися лише показником кількості винесених рекомендацій за результатами контролю, а наводити

також показники кількості вже реалізованих, втілених у життя рекомендацій, кількість таких, які розраховані на довгострокову перспективу та мають бути виконані у послідувочих звітних періодах та обраховувати загальний, орієнтовний процент виконання рекомендацій вищого органу фінансового контролю.

Отже, для оцінки ефективності зовнішнього державного фінансового контролю в Україні необхідно законодавчо закріпити показники, за якими Рахункова палата зобов'язана звітувати щорічно. Такі показники мають враховувати не лише співвідношення виявлених правопорушень та витрат на функціонування вищого органу контролю, а й інші критерії, які відображають результативність діяльності Рахункової палати та дієвість існуючої системи контролю, взаємодії з іншими органами державної влади тощо. Лише за такого підходу можна буде виявляти проблемні аспекти зовнішнього контролю, та реалізувати потенціал системи державного контролю, що дозволить підвищити ефективність бюджетування, державного управління та використання ресурсів держави, добробуту суспільства в цілому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Андреев П.П. Проблеми ефективності відомчого контролю / П.П. Андреев // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: економіка. – 2011. – № 130. – С. 21–23.
2. Басанцов І.В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю / І.В. Басанцов // Вісн. Сум. держ. ун-ту. Сер. Економіка. – 2004. – № 6. – С. 149–156.
3. Даценко Г. Дослідження критеріїв ефективності державного фінансового контролю / Г. Даценко, І. Плис. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_3_2014_11_25/doslidzhennja_kriterijiv_efektivnosti_derzhavnogo_finansovogo_kontrolju/69-1-0-1075.
4. Звіт Рахункової Палати України за 2012 рік // Рахункова Палата України. – 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16740480/Zvit_2012.pdf.
5. Олійник Д. Сучасні методи оцінки ефективності діяльності органів державного управління / Д. Олійник // Ефективність державного управління. – 2013. – № 34. – С. 275–283.
6. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні: макроекономічний аспект / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 280 с.
7. Фоміцька Н.В. Ефективність діяльності органів державного фінансового контролю в Україні: проблеми оцінки / Н.В. Фоміцька, О.М. Шевченко // Теорія та практика державного управління. – 2013. – № 4. – С. 1–8.
8. Шевченко Н.В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні: дис. ... канд. ек. наук: 08.00.08. / Н.В. Шевченко. – Суми, 2011. – 260 с.