

Петренко П. С.,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри економіки
підприємства і фінансів
Уманського державного
педагогічного університету
імені Павла Тичини

ЕФЕКТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Розглянуто методичні підходи щодо визначення й оцінки показників ефективності діяльності органів державного фінансового контролю та встановлено взаємозв'язок цих показників із результатами контролю. На основі визначених методичних підходів доведено можливість оцінки ефективності роботи органів державного фінансового контролю.

The methodical approaches to determining and evaluation of state financial control efficiency, and the interaction between different control points and its results are analyzed. Based on methodical approaches the possibility of quantitative estimate of efficiency state financial control authorities is analyzed.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, ефективність, економічність, аналітична складова, організація контролю, зовнішній і внутрішній контроль.

Організація контролю суспільних фінансів у демократичній державі завжди була й залишається однією з першорядних справ. Не випадково відомий німецький дослідник К. Фогель дав таке визначення ролі фінансів у сучасній державі: “Фінанси — це реальність Конституції, сила держави, її нерви”¹. Фінанси фігурують у всіх економічних, виробничих відносинах, тобто виробництво, розподіл, обмін та споживання матеріальних благ і послуг, усі рівні господарювання здатні кількісно (через фінансові ресурси й фінансові фонди) віддзеркалювати відтворювальний процес, що дає змогу систематично контролювати вартісні пропорції, які складаються в суспільстві. Завдяки цій властивості фінанси виконують також контрольну функцію. З огляду на їхню участь у відтворювальному процесі на всіх рівнях господарювання, вони виступають універсальним інструментом створення системи державного фінансового контролю (ДФК).

Досвід країн із розвинутою демократією показує, що перемогти корупцію в органах державної влади можна лише за умови ефективно діючої системи державного контролю бюджетних доходів і витрат. Попередження, виявлення й ліквідація фінансових правопорушень є регулюючою функцією держави в економічній сфері. А загальна ефективність і результативність економічної політики залежать насамперед від організації системи ДФК. Основне призначення ДФК — сприяння своєчасному виконанню дохідної й видаткової частин

¹ Государственное право Германии / Под ред. Й. Изезее и П. Кирххофа. — М., 1994. — С. 112.

державного бюджету, ефективному використанню державних матеріальних і фінансових ресурсів, установлення законності, доцільності й економічності використання бюджетних коштів та виявлення внутрішніх резервів.

Запровадження ефективної системи ДФК надає можливість отримувати вагомі результати державного управління. Не випадково в концепції сталого розвитку, яка розроблена під егідою ООН і дістала назву “третій шлях”², особлива увага приділяється забезпеченню дієвого контролю у сфері державного регулювання суспільних фінансів.

Створення єдиного правового поля бюджетної діяльності в переважній більшості сучасних держав сприяло формуванню єдиної системи контролю фінансової діяльності. З метою дотримання балансу влади, а також виходячи з того, що якраз законодавча влада за безпосередньої участі суспільства, як правило, формує вищі органи фінансового контролю, повноваження щодо контролю фінансової діяльності в більшості випадків були делеговані саме цій гілці влади.

Законодавством нашої держави визначено коло організацій, які виконують функції державного контролю. Це Рахункова палата, Національний банк України, Міністерство фінансів України, Державна фінансова інспекція України, Державна податкова служба України, Державна служба фінансового моніторингу України, Державний митний комітет України, Державна служба експортного контролю України, а також інші органи контролю надходжень і витрат коштів державного бюджету й позабюджетних фондів.

Наразі повноваження щодо фінансового контролю в зарубіжних країнах реалізуються органами законодавчої влади шляхом створення ними спеціалізованих незалежних державних органів фінансового контролю, котрі в обов’язковому порядку мають власну офіційну назву та здійснюють зовнішній фінансовий контроль витрат публічних коштів. У міжнародній практиці для назви державного органу, до компетенції якого входить здійснення зовнішнього фінансового контролю бюджетного процесу, використовується поняття “вищий орган фінансового контролю” (ВОФК)³. Такі органи контролю державних фінансів можуть виконувати свої завдання об’єктивно й ефективно лише за умови незалежності від підконтрольних їм органів та захищеності від зовнішнього впливу⁴. Як правило, офіційна назва національного ВОФК складається не більше ніж із чотирьох ідентифікуючих елементів, що характеризують належність до системи державної влади, до вищого рівня державного управління, до системи контрольно-перевірочних державних органів у фінансовій сфері, а також організаційну форму ВОФК.

У разі коли у складі офіційного найменування національного ВОФК не використовуються спеціальні лінгвістичні елементи, які встановлюють

² Львов Д. С. Миссия России (гражданский манифест). — М.: Ин-т экон. стратегий, 2006. — С. 5.

³ Див. журнал EUROSAI (Мадрид). — 1995. — № 2. — С. 1.

⁴ Керівні принципи аудиту державних фінансів: 36 базових документів INTOSAI — Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів. — К., 2003. — С. 22.

належність ВОФК до системи державної влади, це досягається іншим шляхом: у офіційну назву включаються слова “державний” чи “національний” (Державна рахункова палата в Угорщині, Національне контрольно-ревізійне управління у Великобританії); вказується на належність до системи державного режиму (Контрольна служба Республіки на Кіпрі, Генеральний контроль Республіки в Колумбії) або до системи певного органу влади (Рахунковий суд у Італії, Румунії та Словенії, Рахунковий трибунал у Бразилії).

Як свідчать результати аналізу офіційних найменувань близько 50 національних ВОФК, найчастіше в офіційній назві такого органу вказується його належність до вищого рівня державного управління шляхом включення в офіційну назву слів “вищий”, “генеральний”, “верховний”. Найпоширенішою організаційною формою ВОФК є палата, нерідко в цьому значенні використовуються слова “комісія”, “комітет”, “управління”, “рада”. Досить часто зустрічається офіційна назва національного ВОФК зі словосполученням “рахункова палата”. Ця назва застосовується й у Законі України “Про Рахункову палату” від 11.07.1996 № 315/96-ВР (далі — Закон).

У більшості сучасних країн основу правової діяльності національного органу ВОФК становить комплекс спеціалізованих норм, що розміщені в тексті Конституції або в окремому законі. Конституційна регламентація діяльності ВОФК із використанням судової моделі розміщення спеціалізованих норм полягає в тому, що вони вносяться до розділу Конституції, який встановлює особливості діяльності системи національного судочинства. Дана модель використовується, як правило, в разі віднесення ВОФК до системи судової влади держави або вповноваження його посадових осіб розглядати факти порушення фінансового законодавства та самостійно виносити рішення про штрафні санкції.

Сутність ДФК проявляється в його особливій функції фінансового управління, котра здійснюється в інтересах як держави, так і суспільства. Ефективне використання державних фінансових коштів і матеріальних ресурсів — атрибут нормальної господарської діяльності, реалізації державних соціально-економічних програм, забезпечення економічної безпеки країни та, зрештою, міцності держави. Тому в управлінні фінансовою системою України виникла об’єктивна потреба в посиленні функцій ДФК.

Виходячи із сутності фінансів і контролю, можна констатувати, що змістова складова фінансового контролю полягає в з’ясуванні законності й ефективності мобілізації фінансових і матеріальних ресурсів у процесі реалізації економічної політики, створенні зворотного зв’язку між державою й споживачем бюджетних коштів. Такий зв’язок допоможе оцінити, наскільки ефективно використані ресурси для досягнення поставленої мети (економічне зростання, зниження інфляції, прискорення науково-технічного прогресу), а також відхилення від очікуваних результатів.

Центральне місце серед усіх проблем, пов’язаних зі здійсненням державного контролю, посідає його ефективність. Ефективність фінансового контролю — це економічна категорія, котра характеризується певними критеріями

й показниками. Головним критерієм ефективності фінансового контролю є його кінцевий результат, отже, поняття ефективності фінансового контролю тісно пов'язане з поняттям його результативності.

Для того щоб знати, яким буде результат, потрібно бути обізнаним щодо змісту діяльності контролюючого органу, реакції на його дії контролю, а також щодо змін, котрі відбуваються в управлінській діяльності під впливом контролю. Неможливо говорити про підсумки контролю без виявлення практичних результатів, які позитивно вплинули на зміст діяльності суб'єкта, що перевіряється, або посадової особи. Облік результатів контролю для управлінської діяльності особливо важливий, оскільки під ефективністю контролю розуміється виключно досягнення позитивного результату.

Слід зауважити, що дослідники країн пострадянського простору при аналізі ефективності ДФК приділяють значну увагу проблемі ефективності функціонування органів ДФК⁵. Вважається можливим оцінювати його ефективність, тобто те, наскільки діяльність цих органів сприяла досягненню фінансово-економічних цілей держави, розумінню керівництвом країни важливості ДФК, особливо на сучасному етапі, та здійсненню відповідних заходів із підвищення статусу його органів⁶.

Ця проблема висвітлюється й у вітчизняній економічній літературі⁷, шоправда, в окремих працях, як і в дослідженнях учених інших країн пострадянського простору, відбувається підміна основних підходів до оцінки ефективності ДФК⁸.

В Україні досить детально й навіть із приписом багатьох повноважень, які, згідно з міжнародною практикою, не притаманні контролю, висвітлюються проблеми внутрішнього державного контролю, тобто контролю, що здійснюється Державною фінансовою інспекцією. Лише останніми роками важливою темою обговорення стає правове регулювання статусу державного органу фінансового контролю спеціальної конституційної компетенції — Рахункової палати (утворена в 1996 р.⁹ законодавчою (представницькою) владою). Цій темі

⁵ Див., наприклад: *Шохин С.О.* Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 352 с.; *Жуков В.А., Опеньшев С.П.* Государственный финансовый контроль. — М., 1999. — 383 с.; *Бурцев В.В.* Государственный финансовый контроль: методология и организация. — М.: Маркетинг, 2000. — 392 с.; *Государственный финансовый контроль: Учебник / С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О. Шохин, В.А. Жуков.* — СПб.: Питер, 2004. — 556 с.

⁶ *Бурцев В.В.* Значач. праця. — С. 84.

⁷ Див., наприклад: *Бутинець Ф.Ф. та ін.* Контроль і ревізія: Підручник / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко. — 4-е вид., перероб. і доп. — Житомир: ПП "Рута", 2006. — 560 с.; *Дікань Л.В.* Контроль і ревізія: Навч. посіб. — 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2007. — 327 с.; *Бутинець Т.А.* Внутрішній контроль: суть і зміст // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. — 2008. — № 2. — С. 31–43; *Іванова І.М.* Реформування системи державного фінансового контролю // Фінанси України. — 2005. — № 6. — С. 145.

⁸ *Левицька С.* Правове регулювання аудиту ефективності // Економіка України. — 2005. — № 3. — С. 68–76; *Ісмаїлов А.Б.* Шляхи удосконалення фінансового контролю // Фінанси України. — 2003. — № 4. — С. 139–142.

⁹ Про Рахункову палату: Закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР // ВВР. — 1996. — № 43. — Ст. 212.

свої праці присвятили такі вітчизняні автори, як Д. Ковриженко, М. Крутевич, Д. Роговенко, Л. Савченко¹⁰ та ін. Серед зарубіжних дослідників дану тему висвітлюють А. Андреев, В. Андреев, Ю. Воронін, Н. Погосян, А. Соменков, С. Шохін¹¹.

Ми погоджуємося із С. Шохіним, котрий, розглядаючи проблему виміру ефективності роботи окремого контрольного органу, зокрема Рахункової палати Російської Федерації, пропонує оцінювати ефективність органів ДФК як співвідношення його результату й витрат. Водночас він неправомірно відносить до критеріїв ефективності такі, що вказують на ефективність витрат бюджету (наприклад, своєчасність і повноту перерахування бюджетних коштів їх одержувачами; рівень нецільових витрат бюджетних коштів за певний період часу) та є самостійною складовою поняття ефективності фінансів і разом із ефективністю органів ДФК характеризують ефективність самого такого контролю загалом.

Подібне змішування двох складових ефективності ДФК властиве й іншим дослідникам, котрі розглядають дану проблему¹².

На нашу думку, результати фінансового контролю будуть неточними, якщо не враховувати витрати, що супроводжують здійснення контрольних заходів. До цих витрат, зокрема, належать такі, що пов'язані з тривалістю перевірок, а також із кількістю осіб, залучених до контрольних заходів, транспортні витрати, витрати на відрядження. Витрати на здійснення контрольних заходів можуть бути більшими чи меншими, але вони повинні порівнюватися з результатами цих заходів. Ефективність контролю тим вища, чим менше зусиль і коштів витрачається на досягнення позитивного результату. Тому одним із критеріїв ефективності фінансового контролю є його економічність.

Критерії ефективності фінансового контролю — результативність, дієвість, економічність — дають змогу оцінити її тільки загалом. Зробити це точніше допомагає розроблення й використання сталих, постійних показників. Якщо критерії досягнення мети контролю мають загальний характер, то згадані показники характеризують зміст контрольної роботи, складові позитивного результату, що й надає можливість оцінювати якість контролю.

¹⁰ Крутевич М. Рахункова палата як орган парламентського контролю (порівняльний аналіз подібних ревізійних органів законодавчої влади у Західній та Східній Європі) // Право України. — 2001. — № 11. — С. 144—147; Савченко Л.А. Правовий статус Рахункової палати України: Монографія. — Ірпін: Акад. ДПС України, 2002. — 131 с.; Роговенко Д. До питання про статус Рахункової палати України // Право України. — 2004. — № 7. — С. 121—125; Ковриженко Д. Статус Рахункової Палати в Україні: українське законодавство, зарубіжний досвід та шляхи удосконалення // Часопис Парламент. — 2005. — № 3. — С. 30—46.

¹¹ Андреев А.Г., Соменков А.Д. Правовые основы финансового контроля // Финансы. — 1999. — № 12. — С. 62—64; Андреев В.К. Правовые проблемы финансового контроля (О финансовом праве и полномочиях Счетной палаты Российской Федерации) // Право и политика. — 2001. — № 3. — С. 89—96; Погосян Н.Д. Правовой статус высших органов финансового контроля (ВОФК) Великобритании, Франции, Германии и Польши // Государство и право. — 1998. — № 2. — С. 103—111; Погосян Н.Д. Счетная палата Российской Федерации. — М.: Юристъ, 1998. — 304 с.; Шохин С.О. Знач. праця; Воронин Ю.М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики. — М.: Финансовый контроль, 2005. — 432 с.

¹² Погосян Н.Д. Счетная палата Российской Федерации. — М.: Юристъ, 1998. — С. 215.

Звичайно, ефективність контролю не може вимірюватися лише кількістю проведених перевірок, охоплених контролем об'єктів, прийнятих за матеріалами перевірок рішень. Перебільшення ролі кількісних показників може призвести до надмірного захоплення контролем, формалізму, за якого велике число перевірок не супроводжується фактичним усуненням недоліків і порушень. Разом із тим це не означає, що такий показник треба зовсім відкинути, оскільки він свідчить про систематичність контролю, завантаження контрольного органу, його активність та ініціативність.

Правильна оцінка результатів діяльності контрольних органів включає виявлення й облік показників, що характеризують витрати, пов'язані зі здійсненням контролю. При цьому враховується, якими спеціалістами проводиться перевірка, число працівників відомства, що перевіряється, котрі готують необхідні матеріали, витрачений ними й ними час, повнота наданих відомостей, загальне число учасників перевірки тощо. Вивчення подібних показників дає змогу встановити відповідність витрат і результатів контролю. У ряді випадків порівняння витрат і результатів показало, що контроль проводився поспішно або навпаки, витрачено багато часу, задіяно велику кількість людей, а значних результатів не досягнуто.

У практиці найприйнятнішим є спрощений розрахунок економічної ефективності фінансового контролю, з допомогою такої формули:

$$E_{\text{еф}} = \frac{(E_6 + E_k)}{3},$$

де E_6 — сума відшкодувань незаконних і нецільових витрат бюджетних коштів, перерахованих (повернутих) на бюджетні рахунки й до державного бюджету в результаті контрольних заходів;

E_k — кошти, отримані в результаті поліпшення діяльності об'єкта контролю;
3 — затрати на утримання органу фінансового контролю.

Для підвищення ефективності фінансового контролю необхідно, по-перше, підвищити якість роботи контролерів, котрі повинні виявляти максимальну можливу кількість порушень; по-друге, знизити собівартість контрольної роботи.

Наведені нижче методичні основи дають змогу оцінити ефективність і фінансового контролю як управлінської дії (функції), й діяльності його органу. Крім того, вони прийнятні на різних рівнях управління органу фінансового контролю, а також можуть бути визначені кількісно, завдяки чому можна оцінювати діяльність такого органу в динаміці.

Для оцінки ефективності роботи контролерів департаменту контрольного органу можуть бути використані такі показники: обсяг перевірених коштів (O_n); обсяг виявлених фінансових порушень (O_v); кількість проведених контрольних заходів (K_k); кількість контрольних заходів, проведених загалом по структурному підрозділу (K_ϕ); обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявленого при проведенні контрольного заходу, та сума

нарахованих штрафних санкцій, якщо контрольний орган має право на цю дію (O_n); кількість матеріалів, переданих до правоохоронних органів за підсумками контрольних заходів (K_n); обсяг коштів, повернутих до державного бюджету за підсумками контрольних заходів (O_{cf}); обсяг коштів, витрачених на контрольний захід (O_{zc}).

Використовуючи зазначені показники, можна розрахувати коефіцієнти віддачі кожного співробітника, департаменту й контрольного органу загалом:

- 1) коефіцієнт інтенсивності роботи (КІР): $KIP = K_k / K_{\phi}$;
- 2) коефіцієнт результативності контролю (КР): $KP = O_n / O_n$;
- 3) коефіцієнт реалізованості контролю (КРК): $KPK = K_n / K_k$;
- 4) коефіцієнт дієвості контролю (КДК): $KDK = O_{cf} / O_n$;
- 5) коефіцієнт окупності роботи (КОР): $KOP = O_{cf} / O_{zc}$.

Грунтуючись на викладених теоретичних положеннях, можна сформулювати критерії й показники ефективності діяльності контрольного органу. З урахуванням наявної офіційної інформації нами обчислені такі показники економічної ефективності Державної фінансової інспекції та Рахункової палати з використанням співвідношень:

1. Економічна ефективність діяльності органу ДФК: $E_{ef} = E_{\phi} / Z_v$, де Z_v — сума видатків на оплату праці й відрядження.

2. Коефіцієнт результативності контрольних заходів (K_p): $K_p = E_{\phi} / O_v$.

3. Коефіцієнт ефективності витрат на утримання персоналу контролюючого органу (K_{efn}): $K_{efn} = O_v / Z$.

4. Іntenсивність роботи персоналу контролюючого органу (K_{in}): $K_{in} = K_k / \mathcal{C}_n$, де \mathcal{C}_n — загальна чисельність працюючих.

5. Іntenсивність роботи контролерів (K_{ii}): $K_{ii} = K_k / \mathcal{C}_k$, де \mathcal{C}_k — чисельність контролерів, що брали участь у контрольному заході.

6. Середні видатки на оплату праці в розрахунку на одного працюючого (B_n): $B_n = Z / \mathcal{C}_n$.

Кожний із перелічених критеріїв може бути оцінений кількісно, й це дуже важливо для оцінки ефективності роботи як зазначених контрольних органів загалом, так і їхніх окремих підрозділів.

На підставі методичних підходів до оцінки ефективності ДФК можна істотно підвищити відповідальність за результативність контролю та ефективність діяльності не тільки органів ДФК, а й усіх державних службовців. На думку автора, для досягнення цієї мети самими лише поправками до чинного законодавства не обійтися, потрібно розробити, проаналізувати та прийняти нові нормативно-правові акти, зокрема Закон про державний фінансовий контроль.