

І. Б. Стефанюк

кандидат економічних наук, доцент, заступник директора департаменту з питань використання коштів державного бюджету в регіонах Рахункової палати України, Київ, Україна, fincontrol@ukr.net

**ОЦІНКА ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ
ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ**

Анотація. Розглянуто проблему оцінювання ефективності діяльності органів державного фінансового контролю (ДФК). Надано критичну оцінку чинній практиці визначення ефективності діяльності органів ДФК через окупність їх роботи, аргументовано доцільність оцінювання ефективності цієї діяльності за системою збалансованих показників, визначено формулу розрахунку інтегрованого показника її ефективності. На прикладі територіальних управлінь Рахункової палати окреслено підходи до визначення за результатами діяльності органів ДФК соціальних, організаційних та економічних ефектів. Визначено характер впливу довіри громадськості до результатів контролю на оцінку ефективності діяльності органу ДФК. З урахуванням соціальних, організаційних та економічних ефектів запропоновано нову модель оцінювання діяльності органу ДФК, яка передбачає надання формалізованої оцінки за результатами зіставлення підсумку зазначених ефектів, скоригованого на коефіцієнт довіри громадськості, з витратами на утримання цього органу.

Ключові слова: ефекти і ефективність контролю, витрати на утримання, довіра громадськості, інтегрований показник ефективності.

Табл. 1. Форм. 4. Літ. 11.

Igor Stefanyuk

Ph. D. (Economics), Associate Professor, Accounting Chamber of Ukraine, Kyiv, Ukraine, fincontrol@ukr.net

**EVALUATION OF THE STATE FINANCIAL CONTROL
BODIES' ACTIVITIES**

Abstract. The article is devoted to the problem of assessing the efficiency of the state financial control institutions (SFCI). At present, many domestic researchers and practitioners determine the efficiency of SFCI by the recouplement of their operation. When using this approach, the public is forced to think that increasing the efficiency of control requires constant detection of more violations, while reducing the costs of control, which, in the author's view, cannot last long. Instead, the author argues in favor of the feasibility of conducting such an assessment by using a system of balanced indicators, which reveals the implementation of preventive, mobilizational and informational functions of control. Using the example of the departments of the Accounting Chamber of Ukraine, the author outlines the balanced indicators and approaches to determining the social, organizational and economic effects of the activities of the control institutions presented. The need to consider in the evaluation the coefficient "level of public confidence to the activities (procedures, methods and results) of the SFCI" is substantiated. A model for determining the coefficient of confidence based on the principles of legality, independence, objectivity, transparency and provision of appropriate powers to the public councils of the control institutions is proposed. Besides, the author suggests a new model for assessing the activity of the SFCI, which takes into account two approaches – "performance-based" and "procedure-based" – and includes the following elements: 1) determination of the general

© Стефанюк І. Б., 2018

amount of effects (social, organizational, and economic) received from the implementation of submissions, recommendations or prescriptions of the SFCI; 2) determination of the average coefficient of public confidence (public council) to the results of control over the principles of SFCI activities; 3) comparison of the sum of the effects, adjusted to the average coefficient of public confidence, with the total costs of maintaining the SFCI. If the adjusted sum of all effects is twice more than the total costs of maintaining the SFCI, there are grounds for an unconditionally positive conclusion on the efficiency of activities of the SFCI. If the adjusted sum of the effects is less than the total costs of maintaining the SFCI, then there are grounds for the negative assessment. In contrast to the evaluation based only on the cost- recovery criterion, this model will stimulate the SFCI to work more proactively and professionally in more control areas and maximize its preventive and mobilizing functions.

Keywords: control effects and effectiveness, maintenance costs, public confidence, integrated performance indicator.

JEL classification: H83, M42, M48.

Стефанюк И. Б.

кандидат экономических наук, доцент, заместитель директора департамента по вопросам использования средств государственного бюджета в регионах Счетной палаты Украины, Киев, Украина

ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Аннотация. Рассмотрена проблема оценки эффективности деятельности органов государственного финансового контроля (ГФК). Дана критическая оценка действующей практике определения эффективности деятельности органов ГФК через окупаемость их работы, аргументирована целесообразность оценки эффективности этой деятельности по системе сбалансированных показателей, определена формула расчета интегрированного показателя ее эффективности. На примере территориальных управлений Счетной палаты обозначены подходы к определению по результатам деятельности органов ГФК социальных, организационных и экономических эффектов. Определен характер влияния доверия общественности к результатам контроля на оценку эффективности деятельности органа ГФК. С учетом социальных, организационных и экономических эффектов предложена новая модель оценки деятельности органа ГФК, предусматривающая предоставление формализованной оценки по результатам сопоставления итога указанных эффектов, скорректированного на коэффициент доверия общественности, с расходами на содержание данного органа.

Ключевые слова: эффекты и эффективность контроля, расходы на содержание, доверие общественности, интегрированный показатель эффективности.

Ефективність управління державними фінансами значною мірою залежить від ефективності системи державного фінансового контролю. Для України, на жаль, характерним є як низький рівень ефективності управління та контролю за державними фінансами, так і брак єдиного розуміння сутності цих понять. У результаті стверджується, що “з року в рік результативність контрольних заходів зростає, але при цьому погіршується ситуація з усуненням порушень і реагуванням на їх виявлення. За останній рік було відшкодовано лише 6 % від загальної кількості виявлених порушень. Такий контроль не досягає мети – законного, економного, ефективного, результативного і прозорого управління державними фінансами, не може за-

довольнити ні суспільство, ні державу” [1]. Таке твердження свідчить, з одного боку, про вузьке розуміння поняття “ефективність контролю”, бо ефективність зведена до обсягів усунутих наслідків виявлених порушень і недоліків, з другого боку – про завищення мети контролю, бо їй приписують цілі, котрі має забезпечувати державне управління.

Основна причина таких оцінок – несвідоме перекидання відповідальності за законне, ефективне, результативне й прозоре використання державних фінансів з органів державного управління на органи державного фінансового контролю, а також відсутність методики оцінювання ефективності зовнішнього й внутрішнього ДФК через недосягнення єдиної позиції науковців і практиків із питань сутності, критеріїв та показників вимірювання такої ефективності.

На думку Л. В. Нападовської, основним критерієм ефективності системи контролю є зіставлення вигоди, яка забезпечується нею в управлінні, із витратами [2, с. 47–48]. Практично таких самих поглядів дотримуються І. В. Басанцов, Н. Г. Виговська, О. О. Репетько [3–5], котрі під макроефективністю контролю розуміють співвідношення ефектів, отриманих від проведення фінансового контролю – соціальних, організаційних та економічних, і витрат на його проведення.

Дещо інший підхід до розуміння ефективності ДФК демонструє І. К. Дрозд [6], яка до її оцінювання підходить через визначення сукупного ризику неефективного контролю. На жаль, у роботі цього автора підходи до розрахунку інтегрованого показника ефективності діяльності органу державного фінансового контролю детально не розкрито.

Н. В. Шевченко стверджує [7], що оцінити ефективність ДФК можна лише відносно органів, а не в цілому по країні, оскільки проблематично оцінити діяльність усіх його суб’єктів разом узятих, до котрих належать також керівники державних органів, які за своїми повноваженнями зобов’язані здійснювати фінансовий контроль.

Грунтовно питання оцінювання ефективності діяльності органів державного фінансового контролю досліджено в монографії О. А. Шевчука [8]. Науковець визначає, що ефективність ДФК може вимірюватися: прямим ефектом, тобто сумою відшкодованих державі коштів за мінусом витрат на контроль; усуненням (унаслідок аналітичних досліджень, перевірок, ревізій, експертних оцінок тощо) непотрібних витрат й інших недоліків (у вартісному виразі) в управлінні (використанні й розпорядженні) державними фінансовими та іншими матеріальними, а також нематеріальними ресурсами; рівнем якості виконання функцій органами ДФК; дотриманням професійних стандартів і кодексу етики.

Як бачимо, вітчизняні дослідники не розробили єдиного методологічного підходу до оцінювання ефективності діяльності органів ДФК, хоча кожний із названих авторів по суті правий. Адаже і світовий досвід вказує на існування двох підходів до оцінювання ефективності системи державного фінансового контролю: результативного, що передбачає оцінювання ефек-

тивності за обсягом якісних змін на об'єкті контролю, і процесуального, котрий полягає у встановленні відповідності реальної системи контролю розробленим принципам його здійснення.

Метою статті є аналіз взаємозв'язків у системі державного фінансового контролю, які є визначальними для оцінювання ефективності його системи, і обґрунтування з урахуванням результатів аналізу необхідності та змісту нової моделі оцінювання ефективності діяльності органів ДФК.

Під ефективністю державного фінансового контролю І. В. Басанцов, Н. Г. Виговська, О. О. Репетько [3–5], О. А. Шевчук [8] та інші вітчизняні автори передусім розуміють суму ефектів, отриманих від проведення контролю (соціального, організаційного та економічного характеру) в розрахунку на одиницю витрат на утримання органів ДФК:

$$E_{\text{еф}} = (E_c + E_o + E_e) / Z_v, \quad (1)$$

де E_c – грошовий вираз соціального ефекту; E_o – грошовий вираз організаційного ефекту; E_e – грошовий вираз економічного ефекту; Z_v – загальні витрати на утримання органів ДФК.

Оскільки звітність органів ДФК України нині не містить усіх необхідних показників для розрахунку соціального та організаційного ефекту, крім того, не всі показники навіть економічного ефекту можна оцінити кількісно й у грошовій формі, на практиці найчастіше використовується спрощений розрахунок – так звана проміжна ефективність. Під нею розуміють співвідношення економічних (фінансових) результатів виконання подань, рекомендацій чи приписів (відшкодованих, компенсованих чи поновлених видатків, сплачених донарахованих сум тощо) і витрат на утримання окремо взятого органу ДФК.

Відповідно проміжна ефективність розраховується за формулою:

$$E_{\text{еф.п}} = E_{\text{вз}} / Z_v, \quad (2)$$

де $E_{\text{вз}}$ – сума відшкодувань, поновлень, сплати донараховувань тощо за результатами контролю конкретного органу ДФК; Z_v – загальні витрати на утримання відповідного органу ДФК.

Отже, питання ефективності системи ДФК окремими вітчизняними дослідниками та практиками підмінюється питанням ефективності діяльності конкретного його органу, і ця ефективність здебільшого розраховується як окупність роботи цього органу. За світовою практикою, такий підхід відповідає першій, результативній, моделі оцінювання ефективності контролю.

Розрахована за наведеною формулою ефективність фінансового контролю Державної контрольно-ревізійної служби України у 2010 р. загалом становила 3,4 грн на 1 грн витрат [9]. Хоча ДКРС уже не має, але підходи до оцінювання ефективності діяльності у її правонаступника (Державна аудиторська служба України) по суті не змінилися. Зокрема, у Публічному звіті про діяльність Державної аудиторської служби України за 2016 рік зазначено: "За підсумками 2016 року ефективність роботи органів державного фінансового контролю демонструє позитивну динаміку, оскільки обсяг відшкодова-

них витрат порівняно з видатками на утримання становить понад 121 %” [10]. Але показник окупності не є беззаперечним критерієм ефективності системи ДФК і навіть ефективності діяльності його окремо взятого органу.

У разі використання цього підходу громадськості подаються необґрунтовані висновки про те, що для підвищення ефективності контролю необхідно збільшувати його кінцеві результати з одночасним зниженням витрат на контроль. Однак, як показує досвід, і одне, і друге не завжди є доцільним і можливим.

Так, суми ефектів за результатами контролю взаємопов'язані з обсягами допущених порушень або прийнятих неефективних, незаконних управлінських рішень, які створюють ризики використання фінансових ресурсів. Але якщо орієнтуватися виключно на таку мету (досягнення за результатами контролю найбільшого обсягу фінансових ефектів), то фактично гальмуватиметься реалізація профілактичної, мобілізуючої й інформаційної функцій контролю. Таким чином, контролери мають бути зацікавлені в наявності порушень, бо це є передумовою відшкодування, а відтак – позитивної оцінки ефективності діяльності органу ДФК. Але ми розуміємо, що це априорі неправильно. Підвищення ефективності ДФК не завжди й не обов'язково означає отримання більшого економічного ефекту за тих самих витрат використання ресурсів, адже контрольний захід може завершитися позитивною оцінкою фінансово-господарської діяльності об'єкта контролю, з невиявленням у нього фінансових порушень.

Результати контролю часто залежать не тільки від контролерів, а й від посадових осіб об'єктів контролю, котрі приймають рішення за встановленими фактами порушень і недоліків, а також від органів влади, які вживають коригуючі заходи в системі управління загалом. Водночас видатки на здійснення контролю мають бути оптимальними, а не мінімальними.

Отже, не можна оцінювати ефективність системи ДФК і ефективність діяльності його органів лише за допомогою показника окупності. Якщо взяти за основу модель такого оцінювання ефективності, незабаром можна одержати негативний результат від того, що контролери перестануть досліджувати гострі проблеми, які тривалий час з об'єктивних чи суб'єктивних причин не фінансувалися і не розв'язувалися. Адже за результатами їхнього аудиту наперед не передбачатиметься окупність витрат на проведення контрольного заходу. Відповідно, контролери не будуть зацікавлені у здійсненні профілактичної роботи з розпорядниками й одержувачами бюджетних коштів з метою попередження порушень, адже це, врешті-решт, може привести до зменшення обсягів порушень, що ними виявляються.

Таким чином, незаперечним є висновок про необхідність застосування при оцінюванні ефективності діяльності навіть окремо взятого органу ДФК не одного, а цілої системи збалансованих показників, які дають змогу відстежувати зусилля контролюючого органу в як напрямі забезпечення контролю гострих соціально-економічних і фінансових проблем держави, так і належного розгляду й реагування об'єктів контролю на результати таких заходів.

Елементи такої моделі оцінювання ефективності діяльності з ініціативи автора запроваджено в Рахунковій палаті стосовно діяльності її територіальних управлінь. Зокрема, згідно з Методичними рекомендаціями, затвердженими наказом Рахункової палати від 10.09.2012 № 63, протягом 2012–2015 рр. оцінка діяльності територіальних управлінь Рахункової палати проводилась з урахуванням восьми комплексних показників:

- якість проведених самостійних контрольно-аналітичних заходів;
- завантаженість контрольними завданнями департаментів;
- обсяг виявленого неефективного управління й використання бюджетних коштів;
- обсяг виявлених порушень у використанні бюджетних коштів;
- розгляд результатів самостійних контрольно-аналітичних заходів центральними органами законодавчої і виконавчої влади;
- розгляд результатів контрольних заходів місцевими органами виконавчої влади та місцевими радами;
- обсяг відшкодування і запобігання незаконним, у тому числі нецільовим, видаткам та усунення наслідків інших порушень;
- оприлюднення результатів контрольних заходів у засобах масової інформації.

Через прийняття нової редакції Закону України “Про Рахункову палату” від 02.07.2015 № 576-VIII і пов’язану з цим зміну повноважень її структурних підрозділів, оцінювання ефективності роботи територіальних управлінь із 2016 р. здійснюється за п’ятьма комплексними показниками:

- кількість і якість контрольних заходів, проведених територіальними управліннями;
- обсяг виявлених територіальними управліннями втрат доходів державного бюджету, неефективного управління й непродуктивного (нерезультативного, неекономного) використання його коштів;
- обсяг прямих фінансових ефектів від реалізації пропозицій Рахункової палати за результатами контрольно-аналітичних заходів, проведених територіальними управліннями;
- обсяг непрямих фінансових ефектів від реалізації пропозицій Рахункової палати за результатами контрольно-аналітичних заходів, проведених територіальними управліннями;
- оприлюднення в ЗМІ результатів діяльності територіальних управлінь.

Як бачимо, оцінка ефективності діяльності територіальних управлінь Рахункової палати здійснюється за низкою різнопланових показників. Це знижує прагнення до проведення контрольних заходів лише з великими обсягами фінансування, забезпечує територіальні управління від гонитви за великими обсягами виявлених порушень і дає змогу брати участь у дослідженнях гострих соціально-економічних проблем держави, розв’язання яких нерідко майже не фінансується. Водночас урахування при оцінюванні діяльності територіальних управлінь показників прямих і непрямих фінансових ефектів від реалізації пропозицій Рахункової палати за результатами

їхніх контрольно-аналітичних заходів не тільки дає можливість оцінити роботу теруправлінь щодо забезпечення розгляду об'єктами контролю результатів контролю, а й мотивує готувати за ними більш обґрунтовані за змістом, реалістичні й адресні пропозиції.

Підходи до визначення за результатами контролю фінансових ефектів описані нами у відповідних Настановах [11].

Зокрема, визначено, що фінансовий ефект від реалізації пропозицій Рахункової палати – це окрема частина загального економічного ефекту від діяльності вищого органу фінансового контролю, що полягає у вдосконаленні управління державними фінансами та підвищенні ефективності їх використання. Загальний обсяг фінансового ефекту є підсумком прямих і непрямих фінансових ефектів, одержаних департаментом або територіальним управлінням Рахункової палати від проведених контрольно-аналітичних заходів.

Прямі фінансові ефекти від реалізації пропозицій Рахункової палати – це наслідки реагування об'єктів контролю, їхніх органів управління та/або органів державної влади на результати контрольно-аналітичних заходів, що мають грошовий вираз і полягають у запобіганні незаконному, у тому числі нецільовому, використанню державних коштів, відшкодуванні збитків, зменшенні “непродуктивних” бюджетних асигнувань, поверненні бюджетних коштів до відповідного бюджету, отриманні бюджетом або державним цільовим фондом додаткових надходжень за звітний період.

Непрямі (розрахункові) фінансові ефекти від реалізації пропозицій Рахункової палати – це наслідки реагування об'єктів контролю, їхніх органів управління та/або органів державної влади на результати контрольно-аналітичних заходів, що полягають в економії видатків від приведення окремих параметрів об'єкта контролю до затверджених (або кращих) нормативів, економії від неефективних видатків, котрим вдалося запобігти або розміри яких мінімізовано, доходах, що додатково надійдуть до бюджетів і фондів у результаті прийнятих рішень, наданні громадянам, завдяки покращанню організації роботи, додаткового обсягу послуг тощо.

У Настановах [11] нами окреслено зміст і засади визначення обсягів 28 прямих і непрямих фінансових ефектів.

Наприклад, визначено, що економія від неефективних видатків, яким вдалося запобігти або розміри котрих мінімізовано, полягає у: продажу або передачі незатребуваних тривалий час у виробництві (в наданні послуг) основних засобів; продажу придбаних розкішних товарно-матеріальних цінностей; продажу або передачі іншим бюджетним установам наднормативних запасів товарів (сировини), які можуть прийти у непридатність; зниженні постачальником за узгодженням (домовленістю) чи внаслідок судового провадження вартості товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг), що постачаються (виконуються, надаються) за укладеним договором; виділенні в поточному бюджетному році додаткового бюджетного фінансування, що розв'язує проблему непропорційного фінансування взаємопов'язаних видатків і зумовлену цим неможливість надання належних послуг; наданні

громадянам унаслідок поліпшення організації роботи додаткових (за обсягом чи найменуванням) послуг при попередніх обсягах фінансування; економії через оптимізацію норм використання або списання матеріальних ресурсів (сировини, палива); економії завдяки усуненню дискримінаційних (необґрунтованих) норм та затвердженню справедливих (однакових) умов надання пільг (безоплатних послуг, фінансової допомоги тощо), бюджетних видатків; перерозподілі протягом поточного бюджетного року обсягу фінансування, що дає змогу завершити та ввести в експлуатацію пускові об'єкти у визначені проектно-кошторисною документацією терміни; удосконаленні методики планування видатків.

Паралельно встановлено засади визначення обсягів за кожним отриманим фінансовим ефектом. Наприклад, ефект за фактом добровільного повернення незаконно одержаних коштів чи товарно-матеріальних цінностей, повернення незаконно набутих коштів унаслідок подання цивільних позовів, стягнення незаконно одержаних коштів через прийняття рішень уповноваженими фінансовими органами визначаються як сума таких трансакцій на користь об'єкта контролю. Ефект за фактом розірвання економічно не вигідного для об'єкта контролю договору дорівнює тій частині оплати, що повернута йому або несплачена ним другій стороні договору в результаті його розірвання в установленому порядку. Ефект від зниження постачальником за домовленістю чи в результаті судового провадження вартості товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг), що постачаються (виконуються, надаються) за укладеним договором, дорівнює сумі одержаної знижки вартості закупівлі.

Яскравим прикладом того, як працюють положення Настанов, є прямі й непрямі фінансові ефекти, отримані за результатами аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, спрямованих місцевим бюджетом на будівництво, реконструкцію, капітальний ремонт об'єктів інфраструктури окремих територій, який проведено Рахунковою палатою у першому півріччі 2016 р. за участю всіх семи територіальних управлінь. Згідно з рекомендаціями Рахункової палати й за активного моніторингу з боку територіальних управлінь їх урахування місцевими органами влади та об'єктами контролю, протягом червня 2016 р. – серпня 2017 р. забезпечено відшкодування і поновлення втрат від допущених порушень використання бюджетних коштів на загальну суму 66,5 млн грн, або майже 88 % від виявлених, мінімізовано наслідків неефективного використання коштів державного бюджету загалом на суму 20,1 млн грн (86 %), усунуто наслідків процедурних порушень на 22,9 млн грн (55 %). Проте не кожний контрольний захід зумовлює такі фінансові ефекти.

Крім того, при оцінюванні ефективності роботи територіальних управлінь Рахункової палати потрібно зважати на їхній внесок в одержання за результатами контрольно-аналітичних заходів соціальних ефектів. Однак сьогодні ці ефекти визначаються частково, тому при рейтинговій оцінці окремо не враховувалися.

Зокрема, встановлено такий перелік видів соціальних ефектів, що можуть бути одержані за результатами контрольно-аналітичних заходів:

- удосконалено нормативно-правове й організаційне забезпечення використання бюджетних коштів (прийнято більш ефективний (дієвий) механізм фінансування програми (проекту); удосконалено положення про преміювання; забезпечено прозорість використання бюджетних коштів, тощо);

- покращено організацію надання освітніх, медичних і культурних послуг (зменшено час прибуття швидкої медичної допомоги на виклик; створено медпункт; поліпшено організацію харчування дітей у школі; запроваджено новітню технологію попередження й виявлення захворювань; введено необхідні ліжко-місця в лікарні і т. ін.);

- вжито додаткових заходів для розвитку території (створено нові робочі місця; організовано централізоване водопостачання та/або водовідведення; запроваджено збір і утилізацію твердих побутових відходів; утеплено фасади житлових будинків; відремонтовано дороги тощо);

- вдосконалено організацію надання адміністративних послуг (створено комфортні умови очікування громадян; суттєво зменшено час на одержання послуги, скасовано зайву ліцензію чи дозвіл);

- відновлено соціальну справедливість (особі нараховано й сплачено занижену зарплату, пенсію чи стипендію; особі надано пільгу чи субсидію, на яку вона мала право, але котру не одержувала не з власної вини; працівника звільнено з роботи або переведено на посаду, що відповідає його освіті, кваліфікації та/або ставленню до праці; винну посадову особу притягнуто до адміністративної (дисциплінарної) чи кримінальної відповідальності тощо).

Але навіть урахування при оцінюванні одержаних за результатами контролю соціальних, організаційних і економічних ефектів не є запорукою визнання діяльності органу ДФК ефективною. Ризиком цього є рівень довіри до діяльності (процедур, методів і результатів) органу ДФК з боку зовнішніх кредиторів, керівництва держави, народних депутатів чи громадськості загалом.

Отже, необхідно мати об'єктивні дані, які були б відкриті й достатні для оцінки рівня довіри до діяльності органу ДФК. Звичайно, найкраще таку довіру визначати за результатами ґрунтовних соціологічних досліджень, проте через значну вартість проведення їх на постійній основі є нереалістичним.

Ми пропонуємо рівень довіри до діяльності органу ДФК визначати за результатами порівняння фактичної діяльності органу контролю з принципами його діяльності, передбаченими законодавством. Цю роботу мають виконувати зовнішні суб'єкти контролю або нагляду за діяльністю органів ДФК. Оптимальним було би закріплення такого повноваження за громадськими радами, які в короткий термін після складання річних звітів про роботу органів ДФК оприлюднювали б на їхніх сайтах свої оцінки, зроблені за кваліметричним методом і визначені в абсолютних показниках у розрізі окремих принципів.

Шкалу рівнів і коефіцієнтів довіри наведено в таблиці.

Таблиця. Шкала для оцінювання довіри громадськості до органу державного фінансового контролю за окремими принципами його діяльності

Рівень довіри	Коефіцієнт довіри
Повна довіра	1,0
Скоріше довіра, ніж недовіра	0,9
Скоріше недовіра, ніж довіра	0,7
Недовіра	0,5

Складено автором.

У кінцевій формулі оцінювання ефективності діяльності могло б визначитися й використовуватися середньоарифметичне значення коефіцієнтів довіри, наприклад:

$$K_{\text{дс}} = (K_{\text{з}} + K_{\text{н}} + K_{\text{о}} + K_{\text{г}}) / 4, \quad (3)$$

де $K_{\text{дс}}$ – середній коефіцієнт довіри до органу ДФК; $K_{\text{з}}$ – коефіцієнт довіри за принципом законності контролю; $K_{\text{н}}$ – коефіцієнт довіри за принципом незалежності контролю; $K_{\text{о}}$ – коефіцієнт довіри за принципом об'єктивності контролю; $K_{\text{г}}$ – коефіцієнт довіри за принципом гласності.

Відповідно формула розрахунку інтегрованого показника ефективності діяльності органу ДФК набуває нового вигляду:

$$E_{\text{еф}} = (E_{\text{с}} + E_{\text{о}} + E_{\text{е}}) K_{\text{дс}} \geq Z_{\text{в}}, \quad (4)$$

де $E_{\text{с}}$ – грошовий вираз соціального ефекту; $E_{\text{о}}$ – грошовий вираз організаційного ефекту; $E_{\text{е}}$ – грошовий вираз економічного ефекту; $Z_{\text{в}}$ – загальні витрати на утримання органу ДФК.

Запропонована нами модель фактично враховує два світових підходи до оцінювання ефективності діяльності органу державного фінансового контролю – результативний і процедурний. Вона передбачає такі елементи:

1) встановлення загальної суми ефектів (соціальних, організаційних, економічних), одержаних від виконання подань, рекомендацій чи приписів органу ДФК;

2) визначення середнього коефіцієнта довіри громадськості (громадської ради) до результатів контролю за принципами діяльності органу ДФК;

3) зіставлення підсумку ефектів, скоригованого на середній коефіцієнт довіри, із загальними витратами на утримання органу ДФК.

Якщо скоригований підсумок усіх ефектів за рік перевищує загальні витрати на утримання органу ДФК удвічі й більше, то маємо підстави для безумовно позитивного висновку щодо ефективності діяльності органу ДФК. Якщо скоригований підсумок ефектів є меншим від суми загальних витрат на утримання органу ДФК, вірогідною є негативна оцінка. Нарешті, якщо скоригований підсумок ефектів дорівнює сумі загальних витрат на утримання органу ДФК або перевищує її, але не більше ніж у два рази, то доціль-

ним є висновок про умовно позитивну ефективність діяльності органу державного фінансового контролю.

Таким чином, визначено формулу розрахунку інтегрованого показника ефективності діяльності органу ДФК, що відповідає моделі оцінювання за низкою збалансованих показників. На відміну від оцінювання тільки за критерієм окупності витрат, ця модель стимулюватиме орган ДФК працювати ініціативніше й професійніше за більшою кількістю напрямів контролю, максимально реалізовувати його профілактичну та мобілізуючу функції, а також використовувати на практиці вивірені, узгоджені з незалежними професійними організаціями й доступні для широкої громадськості методи проведення контрольних заходів, визначення їхніх результатів і кваліфікації відхилень. Останнє є запорукою високого рівня довіри громадськості до органу ДФК і забезпечує надання об'єктивної оцінки його діяльності.

Список використаних джерел

1. Слободяник Ю. Б. Ефективність системи контролю державних фінансів. Система обліку в умовах глобалізації: закономірності та протиріччя. *Матеріали науково-практичної конференції, 11 червня 2010 р.* / Тернопільський національний економічний університет ; за заг. ред. М. С. Пушкара. Тернопіль, 2010. С. 193–197.
2. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 224 с.
3. Басанцов І. В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Вісник СумДУ*. 2004. № 6 (65). С. 149–155.
4. Виговська Н. Г. Розробка критеріїв та показників ефективності господарського контролю. *Вісник ЖДТУ*. 2007. № 2 (40). С. 15–24.
5. Репетько О. О. Аналіз ефективності чинної системи державного фінансового контролю в бюджетній сфері України. *Теорія та практика державного управління*. 2011. Вип. 4. С. 265–273. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Trpu_2011_4_39.
6. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : монографія. Київ : Імекс-ЛТД, 2004. 312 с.
7. Шевченко Н. В. Критерії та показники оцінки ефективності державного фінансового контролю. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 85.
8. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні : монографія. Ірпінь : Університет ДФС України, 2016. 378 с.
9. Звіт про результати діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби за 2010 рік від 09.03.2011. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/71532>.
10. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України за 2016 рік. URL: dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=131386.
11. Настанови щодо визначення за результатами контрольно-аналітичних заходів фінансового ефекту від реалізації пропозицій Рахункової палати, спрямованих на запобігання та усунення наслідків неефективного використання бюджетних коштів, використання їх з порушеннями законодавства та інших фінансових порушень (підготовлені відповідно до п. 2.7 Методичних рекомендацій для здійснення рейтингової оцінки діяльності територіальних управлінь Рахункової палати, затв. наказом Рахункової палати від 10.09.2012 № 63).

References

1. Slobodyany`k, Yu. B. (2010). Efekty`vnist` sy`stemy` kontrolyu derzhavny`kh finansiv. Sy`stema obliku v umovakh hlobalizaciyi: zakonornosti ta proty`richchya [Efficiency of the control system of public finances. Accounting system in the context of globalization:

patterns and contradictions]. M. S. Pushkar (Ed.). *Materialy` naukovo-prakty`chnoyi konferenciyi, 11 chervnya 2010 r.* [Materials of the scientific and practical conference, June 11, 2010] (pp. 193–197). Ternopil` : Ternopil` s`ky` j nacional`ny` j ekonomichny` j univerty`tet [in Ukrainian].

2. Napadovs`ka, L. V. (2000). *Vnutrishn`ohospodars`ky` j kontrol` v ry`nkovij ekonomici* [Internal control in a market economy]. Dnipropetrovs`k: Nauka i osvita [in Ukrainian].

3. Basancov, I. V. (2004). Teorety`chni i metody`chni osnovy` ocinky` efekty`vnosti derzhavnoho finansovoho kontrolyu [Theoretical and methodological bases of estimation of efficiency of the state financial control]. *Visny`k SumDU* [Bulletin of Sumy State University], 6 (65), 149–155 [in Ukrainian].

4. Vy`hovs`ka, N. H. (2007). Rozrobka kry`teriyiv ta pokazny`kiv efekty`vnosti hospodars`koho kontrolyu [Development of criteria and indicators of the effectiveness of economic control]. *Visny`k ZhDTU* [Bulletin of Zhytomyr State Technological University], 2 (40), 15–24 [in Ukrainian].

5. Repet`ko, O. O. (2011). Analiz efekty`vnosti chy`nnoyi sy`stemy` derzhavnoho finansovoho kontrolyu v byudzhetniy sferi Ukrayiny` [Efficiency analysis of operational state financial control system in budgetary sphere of Ukraine]. *Teoriya ta prakty`ka derzhavnoho upravlinnya* [Theory and Practice of Public Administration], 4, 265–273. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tpdu_2011_4_39 [in Ukrainian].

6. Drozd, I. K. (2004). *Kontrol` ekonomichny`kh sy`stem* [Control of economic systems]. Ky`yiv: Imeks-LTD [in Ukrainian].

7. Shevchenko, N. V. (2011). Kry`teriyi ta pokazny`ky` ocinky` efekty`vnosti derzhavnoho finansovoho kontrolyu [Criteria and indicators for assessing the effectiveness of public financial control]. *Oblik i finansy` APK* [Accounting and Finance], 2 [in Ukrainian].

8. Shevchuk, O. A. (2016). *Sy`stema derzhavnoho finansovoho kontrolyu: formuvannya ta rozvy`tok v Ukrayini* [The system of state financial control: formation and development in Ukraine]. Irpin` : Univerty`tet DFS Ukrayiny` [in Ukrainian].

9. The State Audit Service of Ukraine. (2011, March 9). *Zvit pro rezul`taty` diyal`nosti orhaniv Derzhavnoyi kontrol`no-revizijnoyi sluzhby` za 2010 rik* [Report on the results of the activities of the authorities of the State Control and Revision Service for 2010]. Retrieved from <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/71532> [in Ukrainian].

10. The State Audit Service of Ukraine. (2017, February). *Publichny` j zvit pro diyal`nist` Derzhavnoyi audy`tors`koyi sluzhby` Ukrayiny` za 2016 rik* [Public report on the activities of the State Audit Service of Ukraine for 2016]. Retrieved from dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccata-log/document?id=131386 [in Ukrainian].

11. Nastanovy` shhodo vy`znachennya za rezul`tatamy` kontrol`no-anality`chny`kh zakhodiv finansovoho efektu vid realizaciyi propozy`cij Rakhunkovoyi palaty`, spryamovany`kh na zapobihannya ta usunennya naslidkiv neefekty`vnoho vy`kory`stannya byudzhetniy`kh koshtiv, vy`kory`stannya yikh z porushennyamy` zakonodavstva ta inshy`kh finansovy`kh porushen` (pidhotovleni vidpovidno do p. 2.7 Metody`chny`kh rekomendacij dlya zdziysnennya rejty`nhovoyi ocinky` diyal`nosti tery`torial`ny`kh upravlin` Rakhunkovoyi palaty`, zatv. nakazom Rakhunkovoyi palaty` vid 10.09.2012 No. 63) [Guidelines on the definition of the results of control and analytical measures of the financial effect from the implementation of the proposals of the Accounting Chamber aimed at preventing and eliminating the consequences of ineffective use of budget funds, their use with violations of legislation and other financial violations (prepared in accordance with paragraph 2.7 of the Methodological Recommendations for the implementation of the rating assessment activity of the territorial departments of the Accounting Chamber, by the order of the Accounting Chamber dated 10/09/2012 No. 63)] [in Ukrainian].