

УДК 657.6:006.32

Любенко А.М.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку й аудиту
Львівського інституту банківської справи
Університету банківської справи
Національного банку України

АКТУАЛЬНІСТЬ АНАЛІТИЧНОЇ ОЦІНКИ РЕЗУЛЬТАТІВ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Стаття розкриває підходи до аналітичної оцінки результатів фінансового контролю. Автором запропоновані принципи і критерії оцінки результативності та ефективності контрольних заходів органів державного фінансового контролю. Крім цього, автор вважає, що запровадження запропонованої системи оцінювання результатів контролю дозволить встановлювати причини порушень бюджетного законодавства, оцінювати якість контролю та в цілому сприятиме підвищенню ефективності державного фінансового контролю за витрачанням бюджетних ресурсів.

Ключові слова: стандарти контролю, державний фінансовий контроль, оцінка результативності та ефективності контрольних заходів.

Любенко А.Н. АКТУАЛЬНОСТЬ АНАЛИТИЧЕСКОЙ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Статья раскрывает подходы к аналитической оценке результатов финансового контроля. Автором предложены принципы и критерии оценки результативности и эффективности контрольных мероприятий органов государственного финансового контроля. Кроме того, автор считает, что внедрение предложенной системы оценивания результатов контроля позволит устанавливать причины нарушений бюджетного законодательства, оценивать качество контроля и в целом будет способствовать повышению эффективности государственного финансового контроля за расходованием бюджетных средств.

Ключевые слова: стандарты контроля, государственный финансовый контроль, оценка результативности и эффективности контрольных мероприятий.

Lyubenko A.M. RELEVANCE OF ANALYTICAL EVALUATION OF THE FINANCIAL CONTROL

The article reveals approaches to analytical evaluation of financial control. The author proposed principles and criteria for evaluating the effectiveness and efficiency audits of state financial control. In addition, the author argues that implementation of the proposed evaluation system test results will establish the causes of violations of budget legislation, control and evaluate the quality of the whole will improve the efficiency of state financial control of budget facilities.

Keywords: control standards, state financial control, evaluation of the effectiveness and efficiency of control measures.

Постановка проблеми. Питання модернізації державного фінансового контролю в Україні надзвичайно актуальне, особливо враховуючи постійну увагу суспільства до законності й ефективності витрачання державних ресурсів, а також через загострення бюджетної кризи в країні та обмеженості фінансових ресурсів, що у даний час відчувають практично усі верстви населення. У зв'язку з цим як громадськість, так і міжнародна спільнота та керівництво фінансових інституцій вимагають прийняття адекватних і ефективних рішень у витрачанні власних і залучених фінансових ресурсів та проведення відповідних реформ.

Чи може забезпечити нинішня система державного фінансового контролю в Україні належний моніторинг за державними ресурсами? Питання не риторичне, скоріше всього відповідь – ні! Дане питання лежить як у політичній площині – вимагаючи відповідну політичну волю керівництва держави забезпечити високий рівень фінансової дисципліни в державі, так і в площині відповідного методологічного й організаційного забезпечення контролю, а саме – розробці та впровадженні стандартів контролю, які б відповідали вимогам сьогодення та міжнародній практиці діяльності контрольних органів.

Крім цього, на нашу думку, основною причиною такого стану справ є відсутність єдиних підходів до планування, організації проведення, оцінки результатів та заходів, які повинні проводитись за результатами контролю щодо з'ясування причин що призводять до порушень та вироблення комплексу заходів на недопущення порушень в майбутньому. Тому досягти єдиних підходів, на нашу думку, можливо шляхом розробки та впровадження національних положень (стандартів) контролю державних фінансів, зокрема стандартів, які б чітко регламентували підходи до аналітичної оцінки результатів фінансового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проаналізуємо наукові підходи, що сформувалися у цій сфері, еволюцію нормативного регулювання складання звітності вітчизняними інструкціями та міжнародними стандартами і визначимо скелетну побудову вітчизняного стандарту державного фінансового контролю щодо звітності.

Як зазначають вітчизняні науковці П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук, що мають і практичний досвід діяльності в контрольних органах, «систему контролю можна вважати ефективною тільки тоді, коли вона забезпечує досягнення окреслених цілей з найменшими витратами» [1, с. 134]. Тому для оцінки якості фінансового контролю необхідно мати інформацію про його вплив на результати діяльності суб'єкта господарювання, зміни у його фінансовій діяльності, тобто кількісних і якісних параметрів звітності.

Автори пропонують показники існуючої звітності контрольної роботи умовно поділити на три категорії: результативності, дієвості, економічності. Кожному з критеріїв надана характеристика у вигляді показників. Так, критерій результативності можна визначити за показниками кількості підприємств, установ, організацій, на яких встановлено фінансові порушення, сум виявлених порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, зокрема недоотриманих фінансових ресурсів, здійснених видатків, що призвели до збитків, кількості виявлених інших порушень фінансової дисципліни.

Автори пропонують показники існуючої звітності контрольної роботи умовно поділити на три категорії: результативності, дієвості, економічності. Кожному з критеріїв надана характеристика у вигляді показників. Так, критерій результативності можна визначити за показниками кількості підприємств, установ, організацій, на яких встановлено фінансові порушення, сум виявлених порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави, зокрема недоотриманих фінансових ресурсів, здійснених видатків, що призвели до збитків, кількості виявлених інших порушень фінансової дисципліни.

Таким чином, показник результативності розкривається через характеристики системності контролю, завданості контрольного органу, його активності, ініціативності, масовості фінансових порушень та встановлення причинно-наслідкового змісту при виникненні порушень.

Критерій дієвості запропоновано оцінювати за результатами контролю сум повернутих на державні рахунки donaraxovanih фінансових ресурсів, сум відшкодованих і відновлених незаконних видатків фінансових та матеріальних ресурсів, кількості усунутих інших порушень фінансової дисципліни, прийнятих рішень, постанов, наказів за поданнями контрольного органу, спрямованих на попередження фінансових порушень.

Критерій економічності визначається співвідношенням обсягів фінансових ресурсів, повернутих державі, до обсягів бюджетних коштів, витрачених на здійснення фінансового контролю, а також затрат часу на одну перевірку порівняно з її результативністю [1, с. 136].

Постановка завдання. Метою статті є розроблення організаційно-методичних підходів до здійснення аналітичної оцінки результативності контрольних заходів шляхом уніфікації та стандартизації. Завдання статті – аналіз та діюча оцінка результатів контролю, можливість її удосконалення шляхом використання зарубіжної практики здійснення контролю відповідно до стандартів INTOSAI.

Виклад основного матеріалу дослідження. Критерії оцінки роботи контрольних органів, відповідно до вітчизняної практики, які подаються у звітності, на нашу думку, можуть бути значно ширшими і використовуватися для цілей управління на всіх рівнях контрольного органу. Так, через показники кількості контрольних заходів на одного ревізора або підрозділ можливо оцінювати інтенсивність роботи, а через співвідношення пред'явлених вимог, рішень до кількості перевірених об'єктів або рівень прийнятих чи реалізованих вимог, пропозицій до загальної кількості наданих ревізором визначати критерій динамічності.

Зменшення кількості проведених контрольних заходів, яке зазначене у звіті Державної фінансової інспекції України, не вплинуло на інтенсивність та ефективність роботи фінансових інспекторів, а правильне визначення пріоритетів у діяльності обумовило концентрацію уваги на значних фінансових потоках та найбільш ризикових сферах.

Так, якщо у 2011–2012 роках органами Держфінінспекції щороку охоплювалось контролем близько 481 млрд грн фінансових та матеріальних ресурсів, то 2013 року перевірено використання понад 672 млрд грн, або в 1,4 рази більше. У розрахунку на один перевірений об'єкт відповідний показник зріс майже утричі – з 38,6 млн грн у 2011 році до 112,4 млн грн у 2013 році [2].

Орієнтування фінансового контролю на охоплення найбільш ризикових сфер та фінансових потоків дозволило підвищити результативність контрольних заходів. Як наслідок, сума виявлених втрат фінансових і матеріальних ресурсів у розрахунку на один перевірений об'єкт збільшилася: якщо у 2011 та 2012 роках вона становила понад 400 тис. грн, то у 2013 році зросла майже до 617 тис. грн.

Загалом протягом 2013 року на 95,5% перевірених об'єктів встановлено порушень, що призвели до втрат на загальну суму майже 3,7 млрд грн. На 5,4 тисячі підприємств, установ і організацій встановлено понад 2,4 млрд грн незаконних і не за цільо-

вим призначенням проведених витрат та нестач матеріальних і фінансових ресурсів, у тому числі понад 1,2 млрд грн бюджетних коштів.

Основними причинами порушень державні фінансові інспектори називають низьку якість внутрішнього контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ і організацій.

Однак дієвість контролю полягає у належному реагуванні на факти порушень. До правоохоронних органів у 2013 році Державною фінансовою інспекцією передано понад 2,6 тисячі ревізійних матеріалів (кількість залишилася на рівні 2012 року, при зменшенні кількості контрольних заходів). За результатами розгляду матеріалів контрольних заходів минулого року розпочато майже 2,7 тисячі досудових розслідувань.

Про дієвість контролю свідчить і щорічне збільшення кількості осіб, притягнутих до адміністративної відповідальності: у звіті за 2013 рік зазначено, що за порушення фінансової дисципліни до адміністративної відповідальності (за статтями 164-2, 166-6, 164-12 та 164-14 КУпАП) загалом притягнуто майже 23,4 тисячі посадових осіб на загальну суму адміністративних штрафів майже 6,5 млн грн. При цьому, якщо у 2011 році співвідношення кількості притягнутих до адміністративної відповідальності осіб у розрахунку на один перевірений об'єкт становило 2,5, то вже у наступному 2012 році цей показник був 2,6, а за 2013 рік досяг 3,9.

Здійснюється активна робота щодо забезпечення звільнення посадових осіб, які допустили порушення. Зокрема, це питання порушується практично у всіх вимогах щодо усунення порушень. Це саме питання ініціюється в інформації, направленої органам управління та Уряду.

Загалом, за даними Державної фінансової інспекції України, завдяки вжитим заходам за результатами контролю у 2013 році звільнено із займаних посад майже 1,8 тисячі посадових осіб (у 2011 році – 146 осіб, у 2012 – 666 осіб).

Протягом 2013 року органами Держфінінспекції подано понад 8,4 тисячі висновків та пропозицій щодо застосування фінансових санкцій, що в розрахунку на об'єкт контролю, де виявлено фінансові порушення, становить 1,5 санкції. Це понад у півтора рази перевищує відповідні показники двох попередніх років (за 2011 і 2012 роки подано 10,3 тис. і 7,5 тис. висновків відповідно, або 0,9 у розрахунку на один об'єкт, де виявлено фінансові порушення).

У цілому ж 2013 року за результатами контрольних заходів у 1081 випадку призупинено бюджетні асигнування, у 5869 – зупинено операції з бюджетними коштами, 990 розпорядникам зменшено бюджетні призначення на суму понад 74,7 млн грн.

Для забезпечення належного реагування про результати ревізії, якими виявлено порушення законодавства, інформуються органи управління об'єкта контролю. Минулого року органами Держфінінспекції спрямовано майже 7,7 тисячі інформацій про результати контрольних заходів, за результатами розгляду яких прийнято понад 7,6 тисячі управлінських рішень.

Завдяки такому комплексу дій протягом минулого року Держфінінспекція України та її територіальні органи забезпечили відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 1,5 млрд грн.

У звітному році органами Держфінінспекції особливу увагу приділено контролю за ефективним ви-

користанням бюджетних ресурсів. За 2013 рік підрозділами Держфінінспекції проведено 119 аудитів виконання бюджетних програм та місцевих бюджетів. При проведенні аудиту ефективності зусилля аудиторів були спрямовані як на виявлення причин невиконання запланованих показників, так і на пошук додаткових резервів, альтернативних джерел фінансування програм. Майже всі дослідження засвідчили наявність загальних негативних тенденцій у виконанні програм, що заважають досягненню запланованих цілей та отриманню громадянами якісних соціальних послуг у повному обсязі.

За результатами проведених у 2013 році аудитів органами Держфінінспекції надано майже 2,4 тисячі пропозицій, з яких понад 1,8 тисячі враховано (з урахуванням пропозицій, наданих у попередніх періодах) та прийнято 732 управлінських рішення.

Органи Держфінінспекції активно застосовували фінансові санкції та адміністративні стягнення за порушення законодавства, що дозволило більш повно використовувати повноваження, надані законодавством, контролюючому органу.

За результатами проведених у 2013 році контрольних заходів органами Держфінінспекції відповідно до вимог бюджетного законодавства подано майже 8,4 тисячі пропозицій та висновків щодо застосування фінансових санкцій та нарахування платежів. При цьому до порушників фінансово-бюджетної дисципліни застосовано фінансові санкції, а саме: у 1081 випадку призупинено бюджетні асигнування, у 5869 – зупинено операції з бюджетними коштами та 990 розпорядникам зменшено бюджетні призначення/асигнування на загальну суму понад 74,7 млн гривень.

Набутий досвід, підвищення кваліфікації державних інспекторів та працівників юридичних служб, удосконалення методології проведення контрольних заходів з року в рік сприяли активній роботі органів Держфінінспекції щодо запровадження принципу невідворотності відповідальності за допущені порушення.

Динаміку зазначеної тенденції наведено на рисунку 1.

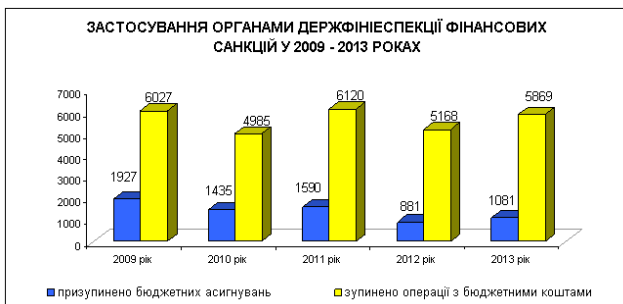


Рис. 1. Динаміка застосування органами Держфінінспекції України фінансових санкцій (2009–2013 рр.).

За результатами контрольних заходів органи Держфінінспекції у межах повноважень проводили роботу по притягненню до адміністративної відповідальності осіб, винних у вчиненні правопорушень.

Так, у звітному році складено майже 22,6 тисячі протоколів про адміністративне правопорушення за ст. 164-2 та ст. 166-6 КУпАП; до суду направлено понад 1,2 тисячі протоколів про адміністративне порушення за порушення законодавства про бюджетну систему України (за ст. 164-12КУпАП) та понад 1,5 тисячі протоколів про адміністративне порушення

за порушення законодавства про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти (за ст. 164-14 КУпАП). До адміністративної відповідальності протягом року притягнуто загалом 23,4 тисячі осіб.

На порушників законодавства з фінансових питань про здійснення закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти та про бюджетну систему України у 2013 році накладено адміністративних штрафів на загальну суму майже 6,5 млн грн, з яких фактично сплачено близько 5,1 млн грн.

Таким чином, дані показники повинні бути присутніми у звітності контролюючого органу, що, за оцінками практиків, дає можливість оцінити рівень ефективності, законності та цільового використання бюджетних коштів, державного і комунального майна.

Досліджуючи питання формування стандартизованих підходів до звітності контролюючого органу, слід сказати і про обліково-аналітичну систему бюджетної установи чи державного органа влади, яка стає предметом контрольного дослідження під час інспектування або державного фінансового аудиту.

Фінансові потоки держави можна визначити як рух (у грошовому його виразі), тобто зміну кількості, вартості, пропорцій, перерозподілу між будь-якими інституційними одиницями економіки – секторами, господарськими суб'єктами тощо – будь-яких елементів державного майна чи об'єктів державних майнових прав і, відповідно, будь-яких джерел їх формування (фінансування) в двох основних аспектах: з точки зору суб'єктів господарських відношень (операцій) за участю держави; з точки зору видів господарських відношень за участю держави.

На нашу думку, в цілому єдина інтегрована система бухгалтерського обліку фінансових потоків держави являє собою певним чином впорядковану і регламентовану для кожного рівня управління систему процедур визначення, збору, виміру, реєстрації, обробки (групування, систематизації і відображення) і передачі даних про державні фінансові потоки на макро- і мікрорівнях господарювання для їх контролю, співставлення (даних, отриманих на різних рівнях господарювання і державного управління) і можливості прийняття управлінських рішень як відповідними органами державної влади і управління, так і адміністрацією державних підприємств і установ. Тому у державному секторі економіки запроваджується стандартизація, яка визначає методологічні засади ведення обліку та формування фінансової звітності [3, с. 9-11].

На сьогодні реформування вітчизняного бюджетного обліку, що здійснюється відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр., підходить до завершального етапу [4]. Упродовж останніх восьми років для реалізації вказаної Стратегії було зроблено багато революційних кроків щодо модернізації звітності в державному секторі, зокрема внесено зміни до Бюджетного кодексу України в частині оновлення облікового забезпечення діяльності бюджетних установ, розроблено та затверджено 19 Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС) [5, с. 19-27].

Серед цих стандартів прийнято НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності» [6] НП(С)БОДС 102 «Консолідована фінансова звітність» та 103 «Фінансова звітність за сегментами» [7] які формують принципово новий підхід до подання звітних даних користувачам у суспільстві, заснований на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку в державному секторі.

Новим у складанні фінансової звітності в державному секторі є не лише її склад та структура, яка забезпечує традиційні потреби користувачів, уже реалізовані у чинній звітності бюджетних установ, такі як джерела надходжень коштів та напрямів їх використання, рівня фінансового забезпечення діяльності установи, стану виконання усіх зобов'язань установи та здатності установи виконувати їх у майбутньому, фінансового стану установи та змін у ньому, результатів діяльності установи з погляду ефективності та досягнень мети діяльності, дотримання фінансової дисципліни установою, цільового використання бюджетних коштів, ступеня отримання та використання ресурсів відповідно до затвердженого кошторису. Відповідно до НП(С)БОДС 101 «Подання фінансової звітності», новим є надання бюджетною установою у фінансовій звітності інформації, корисної для прогнозування рівня ресурсів, потрібних для продовження діяльності, ресурсів, які можуть виникнути внаслідок продовження діяльності, а також відповідних ризиків та невизначеностей. Такі вимоги до звітності бюджетної установи створюють облікове забезпечення та нові джерела даних при роботі контрольних органів, одночасно викликаючи потребу стандартизованого підходу до звітності і самих контролюючих суб'єктів.

Пропозиції щодо вдосконалення облікової системи як основного джерела інформації під час контрольних заходів стосуються необхідності впровадити забезпечити реальну прозорість бюджетів і бюджетних процедур на рівні бюджетної системи через імплементацію міжнародних норм у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку державного сектора. При цьому обов'язковість опублікування детальної бюджетної звітності за всіма нетаємними розділами бюджетної класифікації є першочерговим завданням цього процесу.

Висновки. Отже, фінансова звітність бюджетних установ, органів виконавчої влади крім вже регламентованих у нормативно-правовому полі показників повинна містити такі важливі дані, як рівень виконання державних програм; рівень розвитку економіки і соціально-економічного розвитку регіонів, розвитку галузей національної економіки; рівень виконання соціально-економічних завдань; фінансові аспекти діяльності основних органів виконавчої влади і управління (рівень ефективності управління фі-

нансовими ресурсами і використання майна, заборгованостей). Такі дані забезпечать якісну інформацію фінансової звітності установ державного сектора. А це у свою чергу сприятиме досягненню мети дієвості і ефективності контролю, оскільки джерелом даних стануть найбільш інформаційно місткі, у той же час зручні для використання формати звітності, які відображають державні фінансові потоки (що виникають, наприклад, під час виконання державних програм, держзамовлень). Відповідно, повинні бути визначені кількісні та якісні показники, які характеризують мету, що досягається тими чи іншими фінансово-господарськими операціями, які спричинюють фінансові потоки. Особливу увагу необхідно приділити звітності на мікрорівні, тобто на рівні окремих господарюючих суб'єктів і їх взаємопов'язаних груп, що також є основним джерелом інформації під час контрольного заходу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит // П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук. – К.: НВП «АВТ», 2004. – С. 134.
2. Звіт про результати роботи Державної фінансової інспекції за 2013 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/category/101851>.
3. Канєва Т. Шевченко С. Облік надходжень бюджетних установ в умовах модернізації обліку державного сектору економіки // Казна України. – 2012. – № 4. – С. 9-11.
4. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 рр.» № 34 від 16.01.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.
5. Свірко С.В. Фаріон А.І. Побудова системи рахунків бухгалтерського бюджетного обліку в умовах формування інтегрованого інформаційного забезпечення управління державними фінансами України // Незалежний аудитор. – 2013. – № 4. – С. 19-27.
6. Наказ Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12. 2009 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>.
7. Наказ Міністерства фінансів України № 1629 від 24.12. 2010 р. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0087-11>.