

УДК 336.148

О. О. РЕПЕТЬКО

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЧИННОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В БЮДЖЕТНІЙ СФЕРІ УКРАЇНИ

Проведено аналіз ефективності чинної системи державного фінансового контролю в бюджетній сфері України, за результатами якого надано оцінку її ефективності в Україні і визначено основні проблеми діючої системи. Визначено пріоритетні напрями розвитку системи державного фінансового контролю в сучасних умовах України.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, ефективність державного фінансового контролю, макроефективність, проміжна ефективність, критерії ефективності.

An analysis of the effectiveness of the current system of state financial control of public sector in Ukraine. Which resulted in the estimation of its efficiency in Ukraine and the main problems of the current system. In this context, priority directions of development of the state financial control in modern conditions of Ukraine.

Key words: state financial control, the effectiveness of state financial control, makroefektyvnist, intermediate efficiency, performance criteria.

В умовах посткризового відновлення національної економіки гостро постає питання обмеженості коштів і раціонального використання бюджетних ресурсів. Щороку кількість виявлень контрольно-ревізійними органами зростає, що свідчить про надлишкові втрати матеріальних і фінансових ресурсів держави. Зменшити ризики їх нераціонального використання можна завдяки підвищенню ефективності державного фінансового контролю (далі – ДФК). Здійснення заходів у цьому напрямі може також призвести до скорочення кількості обсягів правопорушень приватними суб'єктами господарювання, що суттєво збільшить податкові надходження державного бюджету. Таким чином, удосконалення існуючої системи ДФК може стати запорукою ефективності функціонування бюджетної системи в цілому.

Питання ефективності діяльності органів фінансового контролю висвітлюються у працях багатьох вітчизняних науковців і практиків. Серед публікацій з цієї проблематики варто відзначити роботи М. Базася [2], І. Басанцова [3], А. Бликанова [4], С. Опенишева, В. Жукова [7]. Проте увага цих дослідників спрямовується, як правило, на розгляд лише окремих аспектів ефективності ДФК. При цьому дослідники здебільшого аналізують ефективність цієї діяльності в більш вузькому розумінні, на рівні функціонування контролюючого органу. Питання макроефективності контролюючої системи в межах державного сектору в цілому висвітлюються недостатньо. Відсутнє й цілісне бачення особливостей оцінки цієї державно-управлінської діяльності. Це значною мірою пов'язано зі складністю виділення чітких критеріїв ефективності ДФК при використанні бюджетних коштів держави, виважених методик їх застосування.

Тому метою цієї статті є аналіз ефективності існуючої системи ДФК у бюджетній сфері України та з'ясування засобів її забезпечення в сучасних умовах господарювання.

Ефективність ДФК у бюджетній сфері – складна економічна категорія. Вона характеризується певними критеріями і залежить від багатьох показників і факторів. Зазвичай, коли розглядають питання про ефективність управлінської діяльності при використанні бюджетних коштів, перш за все мають на увазі відповідність мети, що досягнута тій, що намічена. Держава має досягти поставленої мети за найменших фінансових, матеріальних, трудових, часових витрат. При цьому узгодженість результатів з метою завжди враховує дві функції: коригуючу, яка полягає в удосконаленні дій уповноважених державних структур у процесі складання, затвердження та виконання бюджету; мотивуючу, що передбачає врахування інформації про ефективність даної дії при прийнятті рішення в подальшому і базується на можливості вибору серед кількох альтернатив [2, с. 28].

Для успішного вирішення вищезазначеної проблеми важливо кількісно визначити ефективність контрольно-ревізійної роботи в бюджетній сфері. С. Опенишев та В. Жуков розглядають два поняття ефективності ДФК – макроефективність контролю в цілому та проміжну ефективність діяльності органу ДФК [7, с. 40]. Макроефективність, на їх погляд, складається із суми ефектів, що отримали від проведення фінансового контролю – соціального, організаційного та економічного – і розраховується за такою формулою:

$$E_{\text{еф.}} = \frac{E_c + E_o + E_e \dots}{3}, \quad (1)$$

де E_c – грошове вираження соціального ефекту; E_o – грошове вираження організаційного ефекту; E_e – грошове вираження економічного ефекту; 3 – витрати на утримання органу фінансового контролю.

Нині звітність органів фінансового контролю України не містить усіх необхідних для розрахунку ефективності відповідної діяльності показників, насамперед – у частині вартісного вираження соціального та організаційного ефекту. І не всі показники не завжди можна оцінити кількісно і в грошовій формі, тому в практичній діяльності найчастіше використовується спрощений розрахунок – так звана проміжна ефективність. Проміжна ефективність діяльності контролюючих органів – це співвідношення економічних результатів виконання подань і приписів (повернення коштів до бюджету, включаючи штрафні санкції; повернення коштів на бюджетні рахунки підприємств тощо) та на витрати утримання органу державного фінансового контролю. Відповідний показник розраховується за такою формулою:

$$E_{\text{еф.}} = \frac{E_b}{3}, \quad (2)$$

де E_b – обсяг відшкодованих і поновлених контролюючими органами порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави; 3 – витрати на утримання органу фінансового контролю [7, с. 41].

Виходячи з наведеного, розрахуємо ефективність роботи Державної контрольно-ревізійної служби України (далі – ДКРСУ) за 2010 р. Загальна сума коштів, які в результаті контрольних дій органів ДКРСУ додатково надійшли до бюджету, становить майже 1751,4 млн грн. На їх утримання використано фінансових коштів 516,8 млн грн. Таким чином, економічна ефективність фінансового контролю в 2010 р. у цілому по ДКРСУ склала 3,4 грн на 1 грн витрат [1; 6].

Як бачимо, ефективність достатньо низька і щоб досягти більших результатів в роботі контрольних органів, на нашу думку, необхідно, по-перше, підвищувати якість роботи інспекторського складу, який повинен виявляти максимально можливу кількість порушень; по-друге, знижувати собівартість відповідної діяльності. Здійснення фінансового контролю має призвести до зменшення порушень, тобто в перспективі ця діяльність держави має носити скоріш профілактичний, ніж санкціонуючий характер.

Потрібно пам'ятати, що під ефективністю контролю розуміють досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки того, що є наслідком його здійснення. І тому, якщо розраховувати ефективність ДФК лише за однією формулою і не враховувати інші критерії, то результат аналізу буде неточним. Так, потрібно врахувати витрати, пов'язані з контрольними заходами, а саме: витрати часу на проведення перевірки, кількість зайнятих ревізорів, транспортні витрати тощо. Рівень ефективності контролю є тим вищим, чим менше зусиль і коштів витрачається на досягнення позитивного результату. У зв'язку з цим одним з критеріїв ефективності фінансового контролю є його економічність.

Показник економічності включає дані щодо суми засобів, які були використані на проведення контрольних заходів. Економічність ДФК розраховується шляхом співвідношення отриманого ефекту від запропонованих пропозицій ревізорами до затрат на утримання контролюючих органів [4, с. 62].

Однак показник економічності характеризує лише окремий аспект ефективності ДФК. Результативну складову цієї діяльності можна оцінити на основі розрахунку показника результативності. Вона визначається ступенем реалізації цілей контролю та впливом контролюючих організацій на діяльність підконтрольного об'єкта. У цьому аспекті кількісний вираз результативності може бути представлений сумою донарахованих і сплачених податків, показниками економії матеріалів, тепло- і електроенергії внаслідок припинення або скорочення їх нераціонального використання тощо. Також можуть бути використані такі показники, як кількість проведених контрольних заходів, прийнятих щодо них і реалізованих рішень. Але потрібно враховувати, що ефективність не може вимірюватись тільки кількістю охоплених контролем об'єктів, оскільки це може призвести до збільшення формальних, поверхових перевірок без усунення недоліків. Разом з тим, показник кількості перевірок не слід ігнорувати, оскільки він свідчить про системність контролю, рівень завантаженості контролюючого органу, його активності та ініціативності.

Від показників результативності ДФК невіддільні показники його дієвості, які відображають позитивний вплив контролю на діяльність державного органу або посадової особи, що перевіряється. Оцінка дієвості впливу контролю на

об'єкт контролю базується на змінах, які відбулися після його проведення на об'єкті [2, с. 129].

Отже, для більш детального аналізу ефективності ДФК потрібно додатково її проаналізувати з точки зору економічності, результативності, дієвості. Кожна з названих характеристик може бути оцінена кількісно. Кількісний показник дає можливість оцінити ефективність роботи органів державної контрольно-ревізійної служби в цілому і в окремих її підрозділах.

Економічність ДФК бюджетної сфери може бути оцінена шляхом урахування показників, які характеризують витрати, що пов'язані зі здійсненням контролю. Зокрема, критерій економічності органів ДКРС включає такі 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 [5, с. 152].

Виходячи з наведеного, розрахуємо економічність роботи контролюючих органів у 2010 р. на прикладі ДКРС. Фінансові кошти на утримання цієї служби, що передбачені Законом України “Про Державний бюджет України на 2010 рік” в сумі 509,4 млн грн, були отримані своєчасно і в повному обсязі. Крім того, на її розвиток було виділено додатково 7,6 млн грн. Таким чином, загальний обсяг коштів, витрачених на здійснення фінансового контролю ДКРС, дорівнює 517 млн грн [1]. Загальна сума бюджетних коштів, спрямованих у 2010 р. на утримання ДКРС, склала 1,5 % від суми виявлених фінансових порушень та 29,5 % від відшкодованих втрат. Отже, рівень економічності цієї служби дорівнює 31 %. Це свідчить про те, що витрати на її утримання повністю окупилися [6].

На наш погляд, підвищення рівня економічності ДФК у бюджетній сфері може бути забезпечена шляхом удосконалення організації контрольної роботи, оптимального розподілу функцій між різними контролюючими інституціями та чіткої координації їх діяльності, що неминуче призведе до зменшення кількості контролюючих органів і витрат на їх утримання. Досягнути цих результатів можливо при присвоєнні статусу вищого органу фінансового контролю Міністерству фінансів України. До його функцій мають входити розробка і реалізація політики розвитку і вдосконалення ДФК, формування єдиної методологічної та інформаційної бази. Важливою складовою діяльності Міністерства фінансів як вищого органу фінансового контролю має стати узгодження процесів проведення перевірок усіма контролюючими інстанціями. Це дозволило б уникнути невиправданої кількості перевірок одних і тих же об'єктів різними структурами та значно більш ефективно використовувати наявні ресурсні можливості.

Оцінка результативності фінансового контролю стосовно ДКРС передбачає розрахунок таких показників:

- виявлений обсяг коштів, використаних з порушеннями законодавства;
- виявлений обсяг неефективно використаних коштів;
- виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням;
- кількість підготовлених подань і приписів, прийнято управлінських рішень за результатами ревізій, перевірок та інше [3, с. 155].

Виходячи з наведеного, розрахуємо зазначені показники результативності ДКРС за 2009 – 2010 рр. Так, органами цієї служби виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, на суму 35,1 млрд грн., із них нецільові витрати державних ресурсів склали 3,1 млрд грн. Здійснено ж відшкодування державних коштів в обсязі 19,4 млрд грн. У 2009 р. відповідні показники становили 8,5 млрд грн, із них нецільові витрати державних ресурсів склали 0,3 млрд грн. Здійснено відшкодування державних коштів в обсязі 1,5 млрд грн відповідно. Отже, сума виявлених фінансових порушень збільшилася в 2010 р., порівнюючи з 2009 р. на 26,6 млрд грн, а відшкодування коштів на 17,9 млрд грн [6].

У 2010 р. ДКРС проведено 15392 контрольних заходів, із них 276 – у формі державного фінансового аудиту. За результатами контрольних заходів прийнято 15127 управлінських рішень, із них притягнуто до дисциплінарної відповідальності 8242 осіб; притягнуто до матеріальної відповідальності 2503 осіб; звільнено із займаних посад 96 осіб. Прийнято 922 управлінських рішень за результатами державного фінансового аудиту [Там само]. Динаміку відповідних показників роботи ДКРС за три останні роки представлено на рис. 1.



Рис. 1. Динаміка проведених ДКРС контрольних заходів і прийнятих управлінських рішень за їх результатами в 2008 – 2010 рр.

З аналізу виходить, що за результатами контрольних заходів практично в усіх випадках було прийнято таке управлінське рішення: притягнуто до дисциплінарної, матеріальної відповідальності та звільнено відповідальних осіб із займаних посад. Водночас при проведенні контрольних заходів майже у всіх підконтрольних суб'єктах було знайдено помилки і недоліки.

Динаміку проведення ДКРС державного фінансового аудиту відображено на рис. 2.

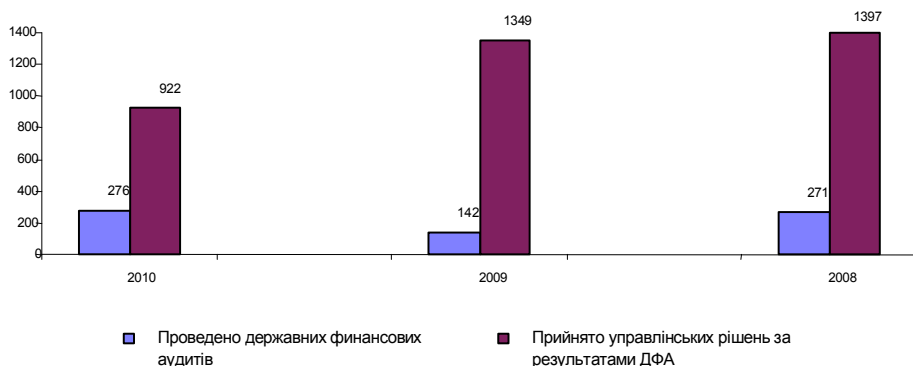


Рис. 2. Динаміка проведених ДКРС перевірок у формі державного фінансового аудиту та прийнятих управлінських рішень за їх результатами в 2008 – 2010 рр.

З аналізу виходить, що за результатами державного фінансового аудиту дуже велика кількість прийнятих управлінських рішень. Отже, державний фінансовий аудит є більш результативним варіантом проведення контрольних заходів, ніж звичайні перевірки та ревізії. Особливо це позначається на результатах відшкодування коштів від установлених порушень. Це свідчить про те, що контролюючим інституціям потрібно спрямовувати свої зусилля не стільки на усунення виявлених порушень, а скільки їх недопущення. На нашу думку, підвищення результативності контрольної діяльності пов'язується із проведенням попереднього і поточного контролю, тобто передбачає використання державного аудиту. З цією метою було б доцільно запровадити особливу форму такого роду перевірок – аудит адміністративної діяльності на державних підприємствах. Для цього необхідно вжити таких заходів:

- створити єдине правове середовище розвитку аудиту адміністративної діяльності як складової частини державного фінансового контролю шляхом внесення відповідних змін до законодавства;
- сформувати необхідний кадровий потенціал для функціонування зазначеної системи, створити сучасну науково-дослідну і навчальну базу підготовки кадрів аудиторів адміністративної діяльності за міжнародними стандартами;
- розробити Кодекс етики аудитора адміністративної діяльності, методологію управління ризиками у зазначеній сфері із чітким визначенням критеріїв для розрахунку оптимальної чисельності працівників аудиторської служби;
- визначити процедури проведення аудиту адміністративної діяльності, які б забезпечували його безперервність та ефективність на всіх стадіях бюджетного процесу, запровадити механізм дієвого впливу суб'єктів контролю на процес відшкодування незаконних і нецільових витрат бюджетних коштів.

Важливою складовою оцінки ефективності ДФК є розрахунок показників його дієвості. Вони відображають той позитивний вплив, який фінансовий контроль спричиняє на діяльність органу, що перевіряється. На кількісні характеристики дієвості ДФК впливає робота кожного контролера, його вміння виправити

становище, забезпечити своєчасне і повне виконання підконтрольним суб'єктом наданих рекомендацій, вказівок і пропозицій, а за необхідності – забезпечити їхнє виконання, використовуючи надані владні повноваження. Розрахунок дієвості ДФК передбачає врахування таких показників:

- фактичне внесення адміністративних штрафів;
- кількість виконаних подань і розпоряджень;
- обсяг коштів, які були повернуті до державного і місцевих бюджетів, на бюджетні рахунки організацій;
- кількість структурних перетворень в економіці, міністерствах, відомствах і на підприємствах, здійснених за поданням контролерів;
- збільшення прибуткової частини бюджету або економії його видаткової частини за результатами перевірок;
- кількість внесених поправок до чинного законодавства, ініційованих за результатами перевірок;
- кількість постанов Уряду, ухвалених за поданням контролерів;
- кількість рішень (наказів, розпоряджень, нормативних актів), прийнятих за результатами контрольних заходів;
- кількість кримінальних справ, заведених за матеріалами проведених ревізій та перевірок [4, с. 65].

Виходячи з наведеного, розраховуємо дієвість роботи ДКРС. За результатами здійснення контрольних заходів у 2010 р. цією службою були передані до правоохоронних органів матеріали по 6229 підприємствам, в 1433 випадках – порушено кримінальні справи. Кількість постанов по адміністративній відповідальності, винесених на порушників фінансової дисципліни, дорівнює 29,5 тис. осіб на суму 5101,4 тис. грн, фактично ж внесено такого роду санкцій – 4839,5 тис. грн [5]. Динаміку відповідних показників за три останні роки представлено на рис. 3.

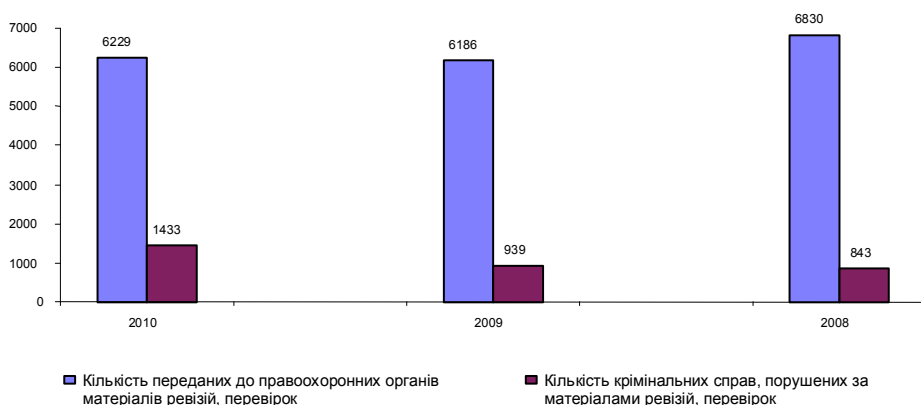


Рис. 3 Динаміка кількості переданих ДКРС до правоохоронних органів матеріалів ревізій і порушених за ними кримінальних справ в 2008 – 2010 рр.

Як видно з рис. 3, із загальної кількості переданих до правоохоронних органів матеріалів лише в 12 – 24 % відкриваються кримінальні справи. Це свідчить про нерегульованість процедур, пов'язаних із передачею даних до правоохоронних органів. На нашу думку, з метою вирішення цієї проблеми необхідно збільшити кількісний показник відповідних матеріалів перевірок у випадках виявлення розкрадання державних грошових або матеріальних коштів, інших фінансових зловживань. Важливо також передбачити норми, які б зобов'язували прокуратуру порушувати кримінальні справи за фактами виявлених порушень, що містять ознаки злочину і нанесення збитків державному бюджету. На теперішній час необхідна у таких випадках скоординованість дій органів фінансового контролю та прокуратури відсутня.

Проведений аналіз показників економічності, результативності і дієвості ДКРС доводить, що загальна ефективність чинної системи ДФК бюджетної сфери України нині залишається незадовільною: по суті, кількість порушень не зменшується, а бюджетна дисципліна залишається на дуже низькому рівні. Це зумовлено, насамперед, відсутністю налагодженої організаційної взаємодії контролюючих структур, неузгодженістю чинної нормативно-правової бази та недосконалістю використовуваних форм і методів перевірок. З метою підвищення ефективності роботи контролюючих органів необхідно вжити таких заходів:

- прийняти основні нормативно-правові документи по зовнішньому ДФК, що регулюватимуть організаційну побудову системи контролю в Україні, її функціонування й розвиток;
- запровадити нові та вдосконалити існуючі форми та методи фінансового контролю для забезпечення повноти охоплення підконтрольних об'єктів;
- підвищити кваліфікаційний рівень державних фінансових контролерів за спеціально розробленою програмою підготовки фахівців з фінансового аудиту;
- визначити вищий орган з фінансового контролю, створення якого забезпечить формування цілісної інфраструктури цієї державно-управлінської діяльності, яка охоплюватиме всі сегменти економічних відносин у всіх секторах і галузях національного господарства;
- розмежувати сфери компетенції та повноважень між контролюючими органами.

Важливою передумовою реалізації зазначених заходів автор статті вважає забезпечити належне методичне і нормативно-правове оформлення розрахунків ефективності ДФК в бюджетній сфері країни. Йдеться, насамперед, про закріплення в Законі України “Про державний фінансовий контроль” положень щодо надання контролюючими службами обов'язкової звітності з оцінки ефективності їх діяльності та розрахунку показників економічності, результативності і дієвості відповідних заходів.

З огляду на це найбільш перспективними напрямками подальших досліджень автор статті вважає розробку методичного інструментарію розрахунку зазначених показників та алгоритмів проведення їх співставлень.

Література:

1. Про Державний бюджет України на 2010 рік : Закон України від 27 квітня 2010 № 2154-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 32. – С. 10.
2. *Базась М. Ф.* Методика та організація фінансового контролю : підручник для студ. вищ. навч. зал. / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2004. – 440 с.
3. *Басанцов І. В.* Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю / І. В. Басанцов // Вісник СумДУ. – 2004. – № 6 (65). – С. 149–155.
4. *Бликанов А. В.* Государственный финансовый контроль: оценка эффективности / А. В. Бликанов // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 3. – С. 61–65.
5. *Дементьев Д. В.* Государственный финансовый контроль: оценка эффективности и направления развития : дис. ... к.э.н. : спец. 08.00.10 / Д. В. Дементьев. – Новосибирск, 2004. – 178 с.
6. Звіт про результати діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби за 2010 рік : від 9 березня 2011 р. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/71532>
7. *Опенышев С. В.* Теоретические и методические основы оценки эффективности государственного финансового контроля / С. В. Опенышев, В. А. Жуков // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2001. – № 1. – С. 36–41.

Надійшла до редколегії 12.10.2011 р.