

УДК 351.72:336.132

Н. В. ФОМІЦЬКА, О. М. ШЕВЧЕНКО

## РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ОЦІНКИ

*Зроблено аналіз оцінки результатів діяльності органів державного фінансового контролю в Україні. Порівняно вітчизняний досвід оприлюднення результатів діяльності контролюючих органів із закордонним. Запропоновано напрями, за якими повинні визначатися критерії оцінки результатів діяльності органів державного фінансового контролю, що відображаються в офіційних звітах.*

**Ключові слова:** фінансовий контроль, діяльність органів контролю, офіційний звіт, результат, критерій оцінки.

*The analysis of evaluation of public financial control authorities' performance in Ukraine has been conducted. Comparison of domestic and foreign experiences of public exposure of control authorities' performance has been made. The areas, by which to establish criteria for evaluation of public financial control authorities' performance, presented in official reports, have been suggested.*

**Key words:** financial control, activity of control authorities, official report, result, evaluation criteria.

Фінансовий контроль є важливою складовою державного управління. Використання фінансових ресурсів країни визначає її добробут у цілому. Саме тому контроль за використанням державних ресурсів є важливим важелем управління державою. У зв'язку з цим виникають питання оцінки результативності державних контролюючих органів.

Питання оцінки результату набувають актуальності в сучасних реаліях. Оцінити діяльність будь-якого органу можливо лише за результатом здійснення такої діяльності, але складним залишається визначення критеріїв оцінки. Теоретичні аспекти державного фінансового контролю знайшли місце в роботах Ф. Бутинця, О. Василика, Н. Вітвицької, О. Віхрова, Л. Гуцаленко, В. Дерія, Л. Діканя, Є. Калюги, М. Карліна, М. Коцупатрого, І. Лопушинського, А. Страннікова, А. Шпига, Г. Шредера, С. Юргелевича та ін. Значна кількість публікацій у цьому напрямку свідчить про актуальність і важливість теми, а також розширює межі досліджень, породжує додаткові питання, які потребують більш досконалого вивчення.

Мета статті – установити напрями визначення критеріїв оцінки результатів діяльності органів державного фінансового контролю.

Здійснюючи оцінку результату, часто вказують на ефективність діяльності тому, що ці поняття взаємопов'язані. Ефективність роботи доводять позитивним результатом. Якщо мета досягнута, то результат позитивний, якщо результат позитивний – робота ефективна.

Варто звернути увагу на теоретичний аспект питання ефективності контролю. Існують принципи контролю, і одним з них є принцип ефективності. А також є низка ознак, що відрізняє ефективний контроль від неефективного (рис. 1).



Рис. 1. Ознаки ефективного контролю [8, с. 23]

Ознаки дають можливість спрямувати роботу контролюючого органу таким чином, щоб він не обтяжував звичної діяльності підконтрольного. Крім того, слід зазначити, що сама контролююча діяльність здійснюється для досягнення мети підконтрольного об'єкта, а не задля контролю.

Більшість органів в Україні, що здійснюють фінансовий контроль, звітують про результати контролю за величинами, що характеризують виявлені порушення. Постає головне питання: високий показник фінансових порушень – це позитивний чи негативний результат? Відповісти на це питання однозначно не можливо. З одного боку, контролюючий орган, який виявив значну кількість порушень, доводить свій професіоналізм і карає порушника за поверхневе ставлення до своїх обов'язків, з іншого боку, якщо контролюючий орган не знаходить суттєвих порушень, то це означає, що підконтрольний суб'єкт сумлінно виконує свої обов'язки, а контролюючий орган лише формально функціонує. У першому випадку, позитивний результат – у контролюючого об'єкта, а негативний – у підконтрольного, а в другому – навпаки. І позитивний, і негативний – це результат діяльності органу. Але така оцінка дається в кожному окремому випадку і для кожної окремої структури в системі державного управління, але з точки зору науки необхідно встановити показник результативності для системи в цілому.

Оскільки контроль направлений на запобігання повторення порушень, то для органів держави основним завданням стає спрямування підконтрольних об'єктів до стабільного функціонування та успішного виконання покладених на них обов'язків.

Для України на даному етапі розвитку державотворення важливим може стати досвід передових країн світу. Зокрема, для визначення критеріїв контролю можна скористатися досвідом Японії, який, виходячи зі звіту Ревізійної ради держави, дозволяє ввести критерії за принципом справедливого розподілу благ. Так, В. Тарнай, у своїх публікаціях з аналізу даного питання, стверджує, що японський науковець Shinji Yamashige в статті “Аудит адміністративної діяльності з точки зору справедливості” досліджує вплив аудиту адміністративної діяльності (ААД) на висвітлення проблем справедливого розподілу благ у державі. Автор зазначає, що так само, як приватні компанії готують звітність для акціонерів, так і уряд повинен готувати якісний та доступний звіт про свою діяльність для громадян. Він посилається на дослідника Miyaokawa і наголошує на тому, що ААД з погляду справедливості повинен давати відповідь на питання, чи справедливо розподіляються витрати та вигоди від політики між різними соціальними верствами? [7]. В. Тарнай, аналізуючи роботи японських науковців, акцентує увагу на тому, що в їх дослідженнях розглядаються два основних питання: який розподіл благ вважати справедливим та які витрати та вигоди і яких соціальних груп мають бути порівнюваними. Далі автор класифікує політику уряду на чотири групи: 1) політика забезпечення суспільними благами; 2) податкова політика та надання субсидій; 3) політика управління активами; 4) регуляторна політика і досліджує дотримання принципу справедливості в кожній з груп [7]. Тому для оцінки діяльності контролюючих органів в Україні доцільно використовувати ідеї японських науковців, які, за твердженням В. Тарнай, розглядаючи проблему справедливості розподілу благ, вказують на необхідність прийняття законів, які зобов’язали б уряд готувати дані, що відображали б стан регіонального, національного розподілу суспільних благ у державі, зміни в податковому навантаженні, давати оцінку реформам у податковій системі й системі соціального забезпечення та забезпечувати роз’яснення кожного податку і субсидії чи регуляторного акта, що не захищає інтереси певних груп і може бути виправданий з точки зору ефективності та справедливості [7]. У цьому випадку завданням аудиту є не звітування перед суспільством про кількість виявлених порушень, а оприлюднення інформації, яка дає повну картину розподілу суспільних благ.

Якщо перевести цей досвід на площину українських реалій, то можна сказати, що в нашій країні також надається звіт про розподіл благ, але між державними установами для їх успішного функціонування та виконання своїх обов’язків перед громадянами. Загальна картина розподілу державних коштів представлена Законом України “Про Державний бюджет”. Крім того, майже кожна державна установа має офіційний сайт, де оприлюднює результати своєї діяльності, тому можна сказати, що український уряд також надає інформацію про суспільний розподіл благ. Однак така інформація є складною для аналізу, вона не містить єдиного підходу у висвітленні і неповна в конкретних питаннях, які цікавлять громадян. Тому не лише прозорість діяльності уряду, а насамперед, контролюючих органів повинна стати пріоритетом.

Тобто ефективність контролю залежить також від реалізації основних його принципів. Так, А. Бондаренко у своїй статті доводить, що одним із головних принципів діяльності всіх державних органів є принцип законності. Законність – це конституційний принцип, який конкретизується в інших законних актах. Фінансовий контроль сприяє реалізації принципу законності у сфері фінансової

діяльності [3]. Якщо цей принцип реалізується в повній мірі, контролюючими органами викриваються різного роду порушення фінансової дисципліни. Тобто фінансовий контроль є важливим засобом забезпечення законності фінансової діяльності. Його основним завданням є перевірка дотримання законодавства з фінансових питань, своєчасності і повноти надходження коштів до відповідних фондів, запобігання фінансовим порушенням тощо [3]. Принцип законності є безперечною умовою здійснення фінансового контролю в правовій державі. Але на фінансовий контроль впливають також й інші чинники, які можна виявити, проаналізувавши офіційні звіти органів державного фінансового контролю.

Оцінка діяльності органів фінансового контролю в Україні на сьогодні здійснюється за показниками, що відображені в офіційних звітах, наприклад таких, що оприлюднюються органами Державної фінансової інспекції України (ДФІУ). Існує низка критеріїв, за якими характеризують результати проведених контрольних заходів. Це фінансові порушення, що призвели до втрат, у тому числі недоотримано фінансових ресурсів, незаконних витрат, нецільове використання бюджетних коштів та матеріальних ресурсів, недостач; а також інші порушення, пов'язані зі заниженням в обліку вартості активів, сум боргових зобов'язань, лишки товарно-матеріальних цінностей тощо.

Показники, отримані в ході контрольного заходу, виступають у фінансовому вираженні. Це дає змогу оцінити результат, порівняти його з попереднім показником та з результатами колег з метою аналізу діяльності органу в цілому. Фінансове вираження завжди є зручним для наглядної презентації, є доступним і зрозумілим. Розглянемо цей підхід в оцінюванні на прикладі Державної фінансової інспекції.

Так, аналізуючи звіти цього органу, визначимо основні показники, за якими оцінюється результативність його діяльності. Найперше контрольні заходи, проведені органами Держфінінспекції, направлені на оцінку незаконного та нецільового використання державних ресурсів, виявлення інших бюджетних правопорушень. Зокрема, звіт за I півріччя 2013 р. вказує на порушення фінансово-господарської дисципліни майже на 3,2 тис. підприємств, установ і організацій, або 95,8 % з перевірених [4]. Тобто іде кількісна оцінка підконтрольних об'єктів, які допустили порушення. Найбільш розповсюдженими серед порушень, що виявляє контролюючий орган, є незаконне і не за цільовим призначенням витрачання бюджетних коштів під час виконання державних цільових програм, завищення вартості будівельних, ремонтних робіт, послуг, матеріальних цінностей. Численними є також випадки безоплатного надання в користування природних і матеріальних ресурсів, реалізації товарів і послуг за заниженими цінами, заниження розмірів орендної плати тощо [4]. Крім того, органами Держфінінспекції виявляються факти незаконної передачі державного та комунального майна суб'єктам недержавної форми власності, а також недостач, безпідставного списання та неоприбуткування коштів і матеріальних цінностей. Усі ці порушення і є показниками, за якими оцінюється результативність діяльності контролюючого органу.

Також аналіз звіту фінінспекції за I півріччя 2013 р. вказує такий показник, як втрати фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму понад 2,1 млрд грн у результаті виявлення порушень на понад 3,1 тис. підприємств, установ і організацій усіх форм власності [5]. Крім того, аналізується окремо незаконне і нецільове витрачання коштів і матеріальних цінностей, що за даними того джерела

відбулося на понад 3 тис. об'єктах контролю з нестачею на загальну суму майже 1,2 млрд грн (або 56,1 % від загальної суми виявлених порушень, що призвели до втрат) [4]. Тобто знов оцінюється і кількість підприємств, що здійснили порушення, і сама кількість порушень, і їх матеріальне (кількісне) вираження.

Показником, який не завжди є однозначним у виявленні порушень фінансовими контролюючими органами, є втрачена можливість отримати належні доходи. Унаслідок реалізації товарів, робіт і послуг за заниженими цінами, безоплатного надання в оренду природних і матеріальних ресурсів тощо бюджетами всіх рівнів, бюджетними установами та організаціями, підприємствами іноді втрачається можливість отримати належні доходи. Так, за звітом, що аналізується, ця цифра становить майже 931,8 млн грн (43,9 %). Співвідношення зазначених порушень наведено на рис. 2 [5]. Однак виникає питання, чи завжди кваліфікація інспекторів дає можливість об'єктивно оцінити, що втрачену можливість, а значить чи може бути цей показник показником об'єктивного контролю.

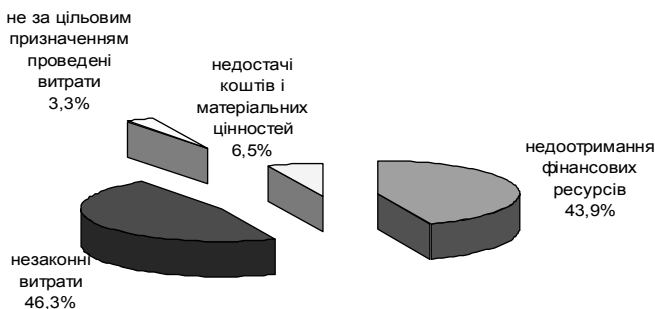


Рис. 2. Питома вага порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів

Таким чином, при дослідженні звіту та, зокрема, структури порушень видно, що значна увага приділяється порушенням, що призвели до втрат, які виникли в результаті порушень і відшкодовуються й повертаються до відповідного бюджету. Але існує інший бік цього питання, які саме “інші порушення”, що не призвели до втрат, виявляються, оскільки у звіті вони взагалі не описані, а значить, і не є основними в оцінюванні результативності діяльності контролюючого органу. Так, практика оцінювання роботи органу вказує, що навіть при виявленні “інших порушень” на значні суми ці показники не враховуються при оцінюванні результативності фінансового контролю. Тобто, ревізія, яка виявила лише “інші порушення”, вважається нерезультативною, тому що кошти не були повернені до бюджету. Виникає парадоксальна ситуація, що навіть при виявленні порушень, контроль може вважатися не результативним. Виходить, що інспектори поставлені в умови, при яких вони змушені знайти порушення, які б змушували підконтрольні об'єкти відшкодовувати збитки.

Тому постає питання, чи дійсно 96 % (за результатами звітів) установ непродуктивно здійснюють свою діяльність, і якщо так, то яка в цьому вина керівників установ державного сектора, тобто настільки керівництво є

компетентним у веденні фінансово-господарської діяльності; тому що складається ситуація: держава виділяє кошти державним установам, а вони витрачають їх з порушенням. Тобто на перший погляд складається враження про “несправедливий розподіл суспільних благ”, недотримання принципу законності, оскільки установи в особі керівників можуть не за призначенням витрачати державні кошти.

Але відповідь на це питання знаходиться в оцінці результату діяльності контролюючого органу. Будь-яка робота повинна мати оцінку за чітко визначеними критеріями. За виробленими критеріями визначається система показників оцінки діяльності органів фінансового контролю. Для органів державного фінансового контролю саме ці показники предстали у звіті про результати діяльності Держфінінспекції та її територіальних органів, і саме від цього залежить, яке місце в рейтингу серед інших територіальних органів займає кожен. Отже, постає питання: які показники потрібно використовувати при розбудові демократичного суспільства, оскільки сьогодні для контролюючого органу в Україні більш важливими є рейтинги, а значить, порушення, ніж справедливий розподіл благ. А це, у свою чергу, зумовлює викривлення інформації про розподіл ресурсів, непрозорість процесів контролю.

Аналізуючи контрольні повноваження органів державного фінансового контролю, слід зазначити, що вони є досить широкими. Так, зокрема, за положенням про Державну фінансову інспекцію України вони здійснюють державний фінансовий контроль за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необхідних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяттям зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності у міністерствах та інших органах виконавчої влади, державних фондах, фондах загальнообов'язкового державного соціального страхування, бюджетних установах і суб'єктах господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, в установах та організаціях, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів і фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно, за дотриманням законодавства на всіх стадіях бюджетного процесу щодо державного і місцевих бюджетів [1; 2].

Проте ні в положенні про інспекцію, ні в жодному іншому нормативному документі не можливо знайти такого завдання, яке здійснення контролю для встановлення порушень для подальшого відшкодування до бюджету, що первинно закладено в оцінку їх реальної діяльності. Тому ревізори, маючи на меті отримати високі показники, свідомо віднаходять якомога більше порушень, а особливо тих, що призвели до втрат. Такий підхід визначально не може містити ознак ефективного контролю.

Тобто в перегонах за показниками часто губиться зміст контролю. Основним завданням будь-якого контролюючого органу є недопущення повторення здійснених порушень. Оскільки ж основною задачею стає виявлення більшої кількості порушень для покращання свого рейтингу в системі органів фінансового контролю, то за такого підходу до справи виникає низка небезпек:

- поверхневий підхід до питань, які не впливають на результативність контрольного заходу;
- пошук можливостей створення показників, які не можна розцінювати як порушення;

- інтерпретація порушень у вигляді таких, які не відносяться до категорії, що призвели до втрат;
- викривлення реальних результатів звітності;
- створення неправдивої практики здійснення контрольного заходу;
- щорічне збільшення величини фінансових порушень як результат у рейтингових перегонах;
- формування негативного іміджу структури в цілому.

Але частково уникнути небажаного ефекту можливо шляхом коригування вимог до фінансового контролю, які б відповідали принципам контролю, зазначених в міжнародних документах.<sup>1</sup> : Основоположні принципи державного фінансового контролю закладені у міжнародному документі – Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів і успішно використовуються багатьма країнами з 1977 р. У цьому документі також сформульована мета такого контролю: запровадження контролю є невід’ємною складовою управління громадськими фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний і підзвітний характер цього управління. Контроль державних фінансів не є самоцілью, а виступає обов’язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності і економності управління фінансовими ресурсами, що дозволяло б у кожному конкретному випадку внести відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або, принаймні, ускладнити повторення виявлених порушень у майбутньому [6].

Результатом аналізу, висвітленого у статті, стало визначення напрямів для введення показників оцінки ефективності фінансового контролю. Вони повинні відображати:

- виявлення відхилень від стандартів;
- виявлення порушень принципу законності;
- виявлення порушення ефективного та доцільного використання фінансових ресурсів;
- виявлення порушень економного управління фінансовими ресурсами.

Дотримання такого підходу забезпечить формування нового роду дій органами державного фінансового контролю:

- внесення пропозицій до відповідних органів держави щодо нормативно закріплених коректив діяльності підконтрольного об’єкта;
- посилення вимог щодо особистої відповідальності керівника підконтрольного об’єкта;
- визначення міри відшкодування збитків винними залежно від наслідків завданої шкоди;
- створення умов для ускладнення повторення порушень.

Критерії оцінки діяльності контролюючих органів варто розробляти не лише за показниковою системою, а і за запропонованими заходами для запобігання подальшого повторення виявлених порушень. Основним напрямом вирішення питання щодо зміни критеріїв оцінки діяльності органів фінансового контролю повинна стати зміна державної політики у цій сфері, а саме – відхід від звітності за критеріями фінансових порушень. Обрана тема є доволі широкою і потребує подальшого дослідження.

Література:

1. Про Положення про Державну фінансову інспекцію України : Указ Президента України від 23.04.2011 р. № 499 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ВРУ. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/499/2011>.
2. Про затвердження положень про територіальні органи Державної фінансової інспекції України та їх підрозділи : Указ Президента України від 03.10.2011 р. № 1236 [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ВРУ. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1212-11>.
3. *Бондаренко А. І.* Принципи здійснення державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / А. І. Бондаренко // Теорія та практика державного управління 2011 р. № 2(33). – Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/trpdu/2011-2/doc/2/12.pdf>.
4. Відомості про результати ревізій в бюджетних установах і організаціях, [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ДФІУ. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/96244>.
5. Загальні дані про результати контрольно-ревізійної роботи [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ДФІУ. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/98024>.
6. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів / Рахункова палата Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217>.
7. *Тарнай В. А.* Огляд публікацій Ревізійної ради Японії на тему аудиту адміністративної діяльності [Електронний ресурс] : Державне управління: теорія та практика 2011/1 / В. А. Тарнай. – Режим доступу : <http://www.academy.gov.ua/ej/ej13/txts/Tarnay.pdf>.
8. *Фоміцька Н. В.* Контроль у державних інституціях : навч. посіб. / Н. В. Фоміцька, Н. С. Миронова, Л. В. Набока ; за заг. ред. д.е.н., проф. О. Ю. Амосова. – Х. : Вид-во ХарПІ НАДУ “Магістр”, 2012. – 144 с.

*Надійшла до редколегії 02.12.2013 р.*