

Шевчук О. А.,
к. е. н., доцент, доцент кафедри
фінансового аналізу і контролю,
Київський національний
торговельно-економічний університет

КРИТЕРІЇ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Постановка проблеми. Серед усіх проблем, пов'язаних із здійсненням державного фінансового контролю, центральне місце посідає проблема ефективності, а саме ефективності використання бюджетних коштів і державної власності та ефективності самого державного фінансового контролю [1]. Враховуючи сутність фінансів і зміст державного фінансового контролю, можна вважати, що ефективність державного фінансового контролю необхідно розглядати як ефективність формування та використання державних фінансових ресурсів і ефективність державного фінансового контролю з погляду системи, якою керують (результативність діяльності органів фінансового контролю, методів їх здійснення).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематикою оцінки ефективності державного фінансового контролю займалися такі вітчизняні і зарубіжні вчені, як О. Барановський, І. Басанцов, В. Бурцев, Ю. Воронін, В. Жуков, К. Захаров, Є. Мних, С. Опьонишев, В. Родіонова, В. Симоненко, С. Степашин, І. Стефанюк, М. Столяров, Н. Шевченко, В. Шевчук, В. Шлейніков, С. Шохін та ін. Водночас, дослідження ефективності державного фінансового контролю та визначення її критеріїв, попри публікації з даної проблематики, все ще залишається логічно незавершеним. Так, в економічній і юридичній літературі ефективність державного фінансового контролю обмежується, в переважній більшості, лише оцінюванням ефективності роботи органів фінансового контролю. Доволі важливим аспектом при цьому має стати те, що ефективними мають бути і формування бюджетів всіх рівнів, а також витрачання бюджетних і позабюджетних коштів, що характеризують якість управління державними ресурсами (фінансовими, матеріальними, трудовими, природними тощо) і свідчать, наскільки доцільно та результативно використовуються кошти платників податків для виконання державою конституційних функцій. А виконання бюджетів різних рівнів завжди має на меті отримання певних результатів при здійсненні витрат державних ресурсів. А відтак, значущість ефективності державного фінансового контролю і логічна незавершеність наукових напрацювань щодо визначення критеріїв ефективності, зумовлюють необхідність продовження досліджень в даній сфері.

Постановка завдання. Метою статті є узагальнення існуючих підходів щодо критеріїв оцінки ефективності державного фінансового контролю в теоретичному та практичному аспектах та обґрунтування необхідності поряд з оцінкою ефективності роботи органів фінансового контролю оцінювати ефективність формування бюджетів усіх рівнів, а також витрачання бюджетних і позабюджетних коштів. Виклад основного матеріалу дослідження. Дослідження ефективності як економічної категорії, аналіз ефективності трудових, матеріальних і фінансових ресурсів відтворення суспільного продукту вимагає виокремлення кожного ресурсу для аналізу його руху по фазах (стадіях) відтворення. Стосовно фінансових ресурсів аналіз охоплює лише ті фази, де проявляються фінансові відносини. Це фази розподілу і обміну, в рамках яких проявляються розподільна і контрольна функції фінансів [2, с. 16]. Вихідним пунктом розробки методології ефективності державного фінансового контролю є виявлення критеріїв виміру ефективності управління фінансами. При цьому слід розмежувати теоретичний і прикладний аспекти дослідження. В теоретичному аналізі важливо розкрити відтворювальні основи розвитку економіки і фінансів, а в прикладному – виявити і сформулювати конкретні параметри для розрахунку ефективності контролю в системі управління фінансами на стадії формування, розподілу і користування. Ефективність фінансового контролю має забезпечуватися по всіх його видах: загальнодержавному, муніципальному, відомчому, внутрішньогосподарському (внутрішньофірмовому), незалежному, громадському [3]. Причому критерій (від грецького слова «kriterion», що означає засіб для судження, мірило порівняння, оцінки) у даному випадку є засобом оцінки і порівняння

різних варіантів функціонування контрольної системи, виступає як узагальнюючий результат взаємодії її елементів. Н. Шевченко визначає критерій оцінки ефективності державного фінансового контролю як забезпечення максимізації відношення отриманого результату від здійснення контрольних заходів до понесених витрат (часу, матеріальних і трудових ресурсів, грошових коштів) при одночасній максимізації кількості виявлених правопорушень та мінімізації різниці між виявленим та фактично відшкодованим державі обсягом збитків за результатами перевірок. Такий підхід дозволяє надати комплексну трьохкомпонентну оцінку ефективності державного фінансового контролю шляхом узгодження оцінок: економічної доцільності заходів державного фінансового контролю, їх результативності (за обсягом виявлених правопорушень), а також дієвості (за відповідністю досягнутого результату потенційно можливому) [4]. При цьому дослідниця наголошує на необхідності багаторівневої оцінки ефективності державного фінансового контролю на рівні окремої бюджетної установи (відділу, працівника), регіону та країни в цілому, що передбачає формування переліків показників за групами оцінки результативності, дієвості та економічної доцільності заходів державного фінансового контролю, визначення стандартних значень кожного з них та їх вагомості шляхом інтервальної оцінки, узагальнення отриманих результатів в межах інтегрального індикатора.

На наш погляд, з вищезазначеним підходом в основному можна погодитись. Водночас, для забезпечення комплексності оцінки ефективності державного фінансового контролю необхідно передбачити й оцінку такої ефективності на рівні галузі господарського комплексу, а також стосовно державних (національних) і міждержавних цільових програм, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів. Ефективність державного фінансового контролю можна визначити за допомогою методів оцінки ефективності фінансового контролю, відображених у таких концепціях [5]: концепція визначення і оцінки неефективності фінансового контролю і аудиту Дж. Робертсона (ризик неефективності внутрішнього контролю визначається оцінкою програми внутрішнього контролю установи, вивченням її недоліків і аналізом самої системи внутрішнього контролю. Оцінку ризику неефективності фінансового контролю Дж. Робертсон бачить як імовірність того, що система контролю установи не дозволить виявити суттєві помилки і недоліки у звітності. Для цього аналізується контрольне середовище установи – «набір характеристик, які визначають службові взаємовідносини» [6, с. 137], система бухгалтерського обліку установи і процедури контролю); концепція визначення і оцінки ефективності фінансового контролю і аудиту Ф. Дефліза, Г. Дженіка, В. О'Рейлі, М. Хірша (ефективність фінансового контролю пропонується оцінювати статистичними і нестатистичними методами. Статистичний метод, що зветься «вибірковою перевіркою за якісною ознакою» [7, с. 252], полягає в тому, що при перевірці ефективності контролю застосовується «оцінка дійсної пропорції якоїсь ознаки в генеральній сукупності» [7, с. 252]. При цьому ознака має бути точно визначена і мати можливість бути підтвердженою. Потім «результати вибіркової сукупності проектуються на генеральну сукупність і статистичні розрахунки, виконані для виміру точності і надійності результатів зробленої вибірки» [7, с. 252]); концепція критеріальної оцінки ефективності фінансового контролю Е. Аренса і Дж. Лобека (методом вибірки і встановлення таких критеріїв ефективності, як: «характеристика, що склалася» [8, с. 546], що полягає в тому, наскільки види діяльності, її організація стали краще чи гірше; «порівняна продуктивність» [8, с. 546] – господарюючі суб'єкти, в яких виконується фінансовий контроль, більшою мірою не є єдиними в своїй сфері діяльності, тому показники їх продуктивності можна порівняти з аналогічними показниками подібних господарюючих суб'єктів і в результаті оцінити продуктивність об'єкта, що перевіряється; «обговорення і узгодження» – застосовується тоді, коли «розробляти об'єктивні критерії складно і дорого» [8, с. 547]. Тоді їх отримують просто шляхом обговорення і узгодження); концепція визначення і оцінки ефективності державного фінансового контролю В. Жукова, С. Опьонишева, М. Мельник і Ю. Вороніна (М. Мельник – за критеріями результативності, економічності і продуктивності. Оцінка ефективності «має на увазі насамперед оцінку результативності діяльності чи програми, тобто оцінку того, якою мірою отримані результати відповідають очікуванню» [9, с. 65]. Результативність відображає ступінь досягнення цілей установи (як загальних, так і гранично деталізованих; Ю. Воронін – за критеріями результативності, економічності і дієвості. Результативність – «своєчасне і якісне досягнення встановлених соціально-економічних цілей і поставлених завдань» [10, с. 253]; «економічною вважається така діяльність, за якої для досягнення послуг установленної якості використовується менше державних коштів» [10, с. 222]; «дієвість» визначається як «реалізація результатів контрольної-ревізійної і експертно-аналітичної діяльності» [10, с. 223] – кількість виконаних представлень і приписів; обсяг коштів, повернутих до бюджету; обсяг коштів, повернутих на лицьові рахунки; В. Жуков і С. Опьонишев – виокремлення структури ефективності

державного фінансового контролю, що включає в себе «народногосподарську ефективність і ефективність робіт органів державного фінансового контролю» [11, с. 468]. При проведенні державного фінансового контролю можна отримати суму ефектів, які класифікуються як: соціальний (зміна (поліпшення) соціального середовища внаслідок проведення перевірок), організаційний (пропозиція і вжиття заходів, що поліпшують структуру виконавчої влади, внаслідок чого скорочуються надлишкові ланки управління чи створюються нові, що діють ефективніше) і економічний (економія бюджетних і позабюджетних коштів органами виконавчої влади і бюджетними установами, що є результатом поліпшення їх діяльності) ефект).

К. Захаров пропонує наведені М. Мельник і Ю. Вороніним критерії доповнити критерієм «відповідності», за допомогою якого має визначатися відносна відповідність результативності, економічності, продуктивності і дієвості подібних видів діяльності чи програм, а також проводиться аналіз отриманих результатів [5]. Він також вводить поняття «проміжна ефективність діяльності органу державного фінансового контролю», що виражається як відношення суми повернених до федерального бюджету і бюджетів суб'єктів федерації коштів, а також штрафних санкцій за результатами перевірок до витрат на забезпечення діяльності органу державного фінансового контролю [5].

Серед критеріїв ефективності зовнішнього фінансового контролю виокремлюють такі [12]: результативності (виявлення обсягу коштів, використаних з порушеннями законодавства, не за цільовим призначенням); дієвості (конкретні підсумкові заходи, проведені Рахунковою палатою); економічності (співвідношення витрат на функціонування суб'єкта контролю і витрат на його проведення), інтенсивності і динамічності діяльності контрольних органів. При цьому зазначається, що в рамках реалізації превентивної функції аудиту ефективності на рівні бюджету регіону в процесі експертно-аналітичного дослідження проекту бюджету необхідно здійснювати прогнозування очікуваної ефективності різних бюджетних видатків і пошук статей витрат, для яких потенційно характерна підвищена ймовірність нецільового/неефективного витрачання коштів. А відтак, для оцінки потенційної можливості нецільового використання коштів має використовуватися теоретико-ймовірнісний критерій, що дорівнює потенційній ймовірності цільового використання коштів, для оцінки ймовірності нецільового використання коштів позабюджетних фондів при фінансовому контролі. В процесі використання бюджету за видатками реалізується деяка множина фінансових чи господарських операцій, внаслідок яких можуть змінюватись індикатори ефективності. На основі експертних оцінок розраховується зв'язок параметрів фінансових чи господарських операцій з індикаторами ефективності. За допомогою моніторингу виявляються тренди індикаторів ефективності, і в разі їх істотного і постійного зниження вживаються відповідні заходи.

Для оцінки діяльності контрольного апарата пропонується така система критеріїв [13]:

1. Суми незаконних витрат, нестач, зловживань, розтрат, відшкодованого матеріального збитку, виявлені ревізіями і перевітками (як правило, порівняно з аналогічним періодом за минулі роки).
2. Порушення, що повторюються з року в рік по регіону, по об'єктах контролю.
3. Відсутність таких фактів порушень і зловживань, як:
 - а) нестачі інвентарю, сировини і матеріалів й інших цінностей;
 - б) суми отримання готівки з бюджетних коштів;
 - в) факти відмивання грошей через підприємства і організації;
 - г) використання бюджетних коштів через явне відкрите завищення цін при закупівлі матеріальних цінностей через посередників у 1,5-1,8 рази більше, ніж роздрібні тощо.
4. Якісні показники роботи окремого ревізора на конкретному економічному об'єкті – це дотримання прийнятих стандартів ревізій і перевірок.

З огляду на вищезазначене пропонується, насамперед, прийняти такі стандарти, як: обов'язковість застосування окремих прийомів документального і фактичного контролю; про приймання матеріалів контрольного заходу.

При цьому відсутність фактів нестач пропонується оцінювати як позитивний результат попередньої профілактичної роботи з забезпечення заходів, що мінімізують можливість присвоєння матеріальних цінностей, або як безвідповідальне ставлення до своїх професійних службових обов'язків. І те, й інше має бути чітко обґрунтовано і підтверджено аналізом обстеження матеріалів контрольних заходів. В необхідних випадках це може бути з'ясовано при особистій бесіді з контролером.

Серед критеріїв ефективності державного фінансового контролю виокремлюється і зниження трансакційних витрат, оскільки абсолютна ефективність цього контролю вимірюється співвідношенням трансакційних витрат на його здійснення і сумою виявлених і доведених фінансових витрат держави у вигляді надмірних трансакційних витрат при здійсненні перерозподільних відносин [14].

І. Басанцов наголошує, що ступінь ефективності контролю тим вищий, чим менше зусиль і коштів витрачається на досягнення позитивного результату [15]. Проте, на наш погляд, з такою позицією навряд чи можна цілковито погодитись, оскільки, по-перше, в такому разі повною мірою не зрозуміло, що вкладається в поняття «позитивний результат». По-друге, зовсім не завжди мінімізація зусиль і коштів сприяє отриманню найкращого за інших рівних умов результату контрольної діяльності. Незалежність інституту фінансового контролю і гласність його діяльності є першою умовою його ефективності. Лише такий контроль реально сприяє розвитку і стабілізації ринкової системи [16].

Висновки з проведеного дослідження. Вихідним пунктом розробки методології ефективності державного фінансового контролю є виявлення критеріїв виміру ефективності управління фінансами. При цьому слід розмежувати теоретичний і прикладний аспекти дослідження. В теоретичному аналізі важливо розкрити відтворювальні основи розвитку економіки і фінансів, а в прикладному – виявити і сформулювати конкретні параметри для розрахунку ефективності контролю в системі управління фінансами на стадії формування, розподілу і користування. Ефективність фінансового контролю має забезпечуватися по всіх його видах: загальнодержавному, муніципальному, відомчому, внутрішньогосподарському (внутрішньофірмовому), незалежному, громадському. Визначення ефективності державного фінансового контролю не повинно обмежуватися лише оцінюванням ефективності роботи органів фінансового контролю, а повинно включати оцінки ефективності формування бюджетів всіх рівнів, а також витрачання бюджетних і позабюджетних коштів, що характеризують якість управління державними ресурсами (фінансовими, матеріальними, трудовими, природними тощо) і свідчити, наскільки доцільно та результативно використовуються кошти платників податків для виконання державою конституційних функцій.

Бібліографічний список

1. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю як інструмент соціально-економічного розвитку / В. Ф. Піхоцький [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/VNULP/Management/2009_647/32.pdf.
2. Годунов А. А. Введение в теорию управления / А. А. Годунов. – М. : Экономика, 1967. – 200 с.
3. Васильева М. В. Государственный финансовый контроль в управлении регионом [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.smartcat.ru/RegionEconomic/Portfolio.shtml>
4. Шевченко Н. В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / Н. В. Шевченко. – Суми, 2011. – 21 с.
5. Захаров К. Е. Государственный финансовый контроль: подходы к оценке эффективности / К. Е. Захаров // Финансовый журнал Академии бюджета и казначейства Минфина России. – 2010. – №2. – С. 62-66.
6. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; [пер. с англ.]. — М. : КPMG; Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
7. Аудит Монтгомери / [Дефлиз Ф. Л., Дженик Г. Р., О'Рейлли В. М., Хирш М. Б.] ; [пер. с англ.]. - М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. –252 с.
8. Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек ; [пер. с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2003. –546 с.
9. Иванова Е. И. Аудит эффективности в рыночной экономике : [учебн. пособие] / Иванова Е. И., Мельник М. В., Шлейников В. И. ; [под ред. С. И. Гайдаржи]. – М. : НОРУС, 2007. – С. 65.
10. Воронин Ю. М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики / Ю. М. Воронин. – Минск : Книжный Дом, 2005. – 480 с.
11. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль / В. А. Жуков, С. П. Опенышев. - М., 1999. –319 с.
12. Павлова А. М. Эффективность государственного финансового контроля в условиях реформирования бюджетных отношений : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук : спец. 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит / А. М. Павлова. – Волгоград, 2006. – 22 с.
13. Салихов З. А. Некоторые подходы к оценке эффективности результативности работы органов государственного финансового контроля / З. А. Салихов // Аудит и финансовый контроль. – 2005. – № 2. – С. 23.
14. Рибачук В. Л. Удосконалення організаційного забезпечення ефективності фінансового контролю діяльності органів державного управління / В. Л. Рибачук [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/apdu/2009-1/doc/2/21.pdf>

15. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / І. В. Басанцов. – Ірпінь, 2008. – 34 с.
16. Булгаков Е. Г. О необходимости централизации контрольных функций финансовых органов / Е. Г. Булгаков // Аваль. – 2006. – № 1. – С. 69.

Анотація

У статті досліджуються критерії оцінки ефективності державного фінансового контролю в теоретичному та прикладному аспекті. Доведено, що ефективність державного фінансового контролю варто розглядати не лише з точки зору оцінювання ефективності роботи органів фінансового контролю, а й з точки зору ефективності формування бюджетів, а також витрачання бюджетних та позабюджетних коштів.

Ключові слова: критерії, ефективність, державний фінансовий контроль, органи фінансового контролю.

Аннотация

В статье исследуются критерии оценки эффективности государственного финансового контроля в теоретическом и прикладном аспекте. Доказано, что эффективность государственного финансового контроля следует рассматривать не только с точки зрения оценки эффективности работы органов финансового контроля, но и с точки зрения эффективности формирования бюджетов, а также расходования бюджетных и внебюджетных средств.

Ключевые слова: критерии, эффективность, государственный финансовый контроль, органы финансового контроля.

Annotation

The paper examines criteria for evaluating the effectiveness of state financial control in the theoretical and applied aspects. It is proved that the efficiency of state financial control should be considered not only in terms of evaluating the effectiveness of work bodies state control, but also in terms of performance budgeting and spending of budget and extrabudgetary funds.

Key words: *criteria, effectiveness, state financial control, bodies state control*