

УДК 336.1

JEL Classification: H5,H71,K34,M48

DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2019-2.74.14>

Ю.В. Табенська, к.е.н., доцент,
<https://orcid.org/0000-0002-8590-7829>
Чернівецький торговельно-економічний
інститут КНТЕУ, м. Чернівці

РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ ВИКОРИСТАННЯ ПУБЛІЧНИХ ФІНАНСІВ

Анотація

Стаття присвячена питанням оцінки результативності контрольних заходів використання публічних фінансів, що потребує постійного наукового дослідження та розробки пропозиції щодо його покращення особливо в умовах реформування системи органів центральної виконавчої влади. Автором узагальнена потреба у дієвій системі державного фінансового контролю, яка включає не тільки систему виявлення правопорушень в сфері використання публічних фінансів, а також і дієву систему належного реагування і прийняття відповідних управлінських рішень за результатами виявлення цих порушень, що обумовлено необхідністю забезпечення належної системи формування та використання бюджетних ресурсів держави для реалізації її функцій. Узагальнено, що на сьогодні в Україні результативність контрольних дій органами державного фінансового контролю оцінюється за допомогою таких показників: загальні відомості про контрольно-ревізійну роботу; відомості про виявлені фінансові порушення; вжиті заходи за результатами контрольних заходів; реалізація вжитих заходів за результатами контрольних заходів; відомості про стан усунення фінансових порушень.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, результативність, публічні фінанси, фінансові порушення, контрольні заходи.

Julia Tabenska, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
<https://orcid.org/0000-0002-8590-7829>
Chernivtsi Institute of Trade and Economics of KNUTE, Chernivtsi

RESULT OF CONTROLLING MEASURES FOR THE USE OF PUBLIC FINANCES

Summary

The article deals with the issues of effectiveness evaluating the control measures for the public finances using, which requires constant scientific research and development of a proposal for its improvement, especially in the conditions of the central executive authorities system's reforming. The author summarizes the necessity of an effective system of public financial control, which includes not only the system of offenses detection in the sphere of public finances using, but also an effective system of proper response and decision-making on the results of these

violations detection, which is conditioned by the need to ensure a proper formation's and using system of the state budget resources for the implementation of its functions. It is suggested that in order to objectively evaluate the effectiveness of control actions and proper account should be taken of their effects on the public financial management system, since the effectiveness of control means not achieving any positive result, but only that which is the purpose of control. The author of the article stated that if the public financial control authority has identified certain deficiencies or violations, has identified responsible persons, it is necessary not only to take measures to the violators of the law, but first of all to indicate the ways of work's improvement, also indicate who and how should eliminate the identified deficiencies or violations, to establish for this the deadline and then check the execution. In this research it is offered to evaluate the practical results of control actions by means of workings, as well as using of stable, constant measurements - indicators by which it is possible to evaluate the influence of control actions on the activity of the controlled entity or person and on the content of management activity. As a result of this research it is generalized that today the effectiveness of control actions by public financial control bodies in Ukraine is evaluated using the following indicators: general information on control and audit work; information about financial violations detected; measures taken as a result of control measures; implementation of the measures taken as a result of control measures; information about the status of the financial breach.

Keywords: state financial control, performance, public finances, financial violations, control measures.

Постановка проблеми. Останніми роками питання оцінки результативності контрольних дій при здійсненні державного фінансового контролю контролюючими органами є досить актуальним та потребує постійного наукового дослідження та розробки пропозиції щодо його покращення особливо в умовах реформаційних процесів всіх ланок влади. Дані процеси пов'язані із зміною параметрів, вимог і організаційної структури системи державного фінансового контролю – як однією з важливих складових функцій держави – оскільки в цих умовах підвищується необхідність покращення оперативного реагування на зміни, що відбуваються в системі управління публічними фінансами, а також необхідності адаптації самої контрольної системи до вимог не тільки потреб внутрішнього управління, а й міжнародних вимог до органів державного фінансового контролю зокрема.

Існує обов'язкова потреба у дієвій системі державного фінансового контролю, яка включає не тільки систему виявлення правопорушень в сфері використання публічних фінансів, а також і дієву систему належного реагування і прийняття відповідних управлінських рішень за результатами виявлення цих порушень, обумовлено необхідністю забезпечення належної системи формування та використання бюджетних ресурсів держави для реалізації її функцій. Ця вимога універсальна і не залежить від форми державного управління, рівня розвитку економіки тощо. Водночас питання

підвищення результативності контрольних заходів публічних фінансів є актуальним на сьогодні, оскільки корупція в Україні набула ознак системного явища, яке поширює свій негативний вплив на всі сфери суспільного життя, все глибше укорінюючись у повсякденному житті як основний, швидкий та найбільш дієвий протиправний засіб вирішення питань, досягнення певних цілей. Масштаби поширення корупції загрожують національній безпеці України і без належних ефективних дій її подолання подальше економічне зростання в країні неможливе.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичним, методологічним й методичним проблемами управління фінансами, зокрема, підвищення ефективності та результативності державного фінансового контролю, присвячені наукові дослідження таких вчених як Е. Аткинсон, Дж. Бюкенена, П. Самуельсона. Окремі напрями теорії та практики державного фінансового контролю висвітлені в працях українських вчених, а саме М. Білухи, С. Бардаша, І. Басанцова, О. Василика, В. Вишневецького, В. Гаєця, В. Кравченка, В. Опаріна, Н. Рубан, І. Стефанюка, М. Федосова та інші. Водночас питання оцінки результативності контрольних дій при здійсненні державного фінансового контролю є недостатньо досліджені. Так в економічній літературі майже відсутні науково обґрунтовані методичні підходи щодо результативності контрольних дій при здійсненні державного фінансового контролю. Серед зазначених науковців слід відмітити роботи І. Басанцова, в яких детально розглядається питання ефективності державного фінансового контролю та складових що його утворюють [6, с.95-96].

Формулювання цілей статті. Головною метою статті є дослідження результативності контрольних заходів використання публічних фінансів в частині використання стійких, постійних вимірів – показників.

Виклад основного матеріалу. В Україні система здійснення контролю за публічними фінансами функціонально розподілена на державний зовнішній фінансовий контроль та державний внутрішній фінансовий контроль. Хотілося б відмітити, що досить часто результативність контролю помилково пов'язують із загальними результатами управління, коли через функцію реагування досягається кінцевий результат.

Оцінка ефективності контролю на думку Ірини Дрозд покликана оцінити саме контрольні дії та визначити ступінь досягнення контрольних цілей під час здійснення контролю як процесу [5, с.60]. Тому важливо та актуально досліджувати як в теорії, так і в практиці засади оцінки ефективності контролю, як процесу виявлення відхилень фактичних показників від нормативних в системі публічних фінансів.

В свою чергу, оцінку результатів контрольного органу здійснюють користувачі інформації, керуючись лише одним критерієм – наскільки важливим для суспільства є висновки контрольного органу, чи є дієвим механізм щодо подолання виявлених порушень? Результативність – це і ступінь завершеності певних дій, ступінь виконання обов’язку, призначення, мети. Таким чином, результативність менеджменту контрольного органу, і менеджменту підконтрольної установи полягає у здатності системи управління створювати умови для реалізації цілей, стабільного розвитку соціально-економічної системи, який залежить від ступеню і якості досягнутих результатів установи за певний термін на кожній сходинці апарату управління.

Загальну схему реалізації контрольної функції в сфері оцінки державного управління зображено на рис. 1. Слід зазначити, що в даній схемі зображено лише напрямок контрольної діяльності функції державного фінансового контролю, спрямований на оцінку ефективності управління. Інший напрямок – оцінка відповідності (тобто законності) управлінських дій, покладений на органи фінансового контролю у даній схемі не розглядається.



Рис. 1. Контроль ефективності державного управління [8, с. 239]

Аналіз звітних даних Державної аудиторської служби України, як органу внутрішнього контролю, свідчить, що більшість бюджетних правопорушень продовжують мати системний характер і повторюються із року в рік. Найбільш характерними за кількістю виявлених випадків та обсягів порушень у звітному році були бюджетні правопорушення, які можна класифікувати у такі узагальнені види [1]:

- використання коштів Державного бюджету України з порушенням бюджетного законодавства;
- втрати Державного бюджету України внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень;
- незаконне виділення коштів з резервного фонду Державного бюджету;
- порушення нормативно-правових актів, які регламентують порядок закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти;
- планування видатків Державного бюджету з порушенням чинного законодавства та за відсутності правових підстав;
- використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав;
- відволікання коштів Держбюджету у дебіторську заборгованість;
- здійснення видатків на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів;
- бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення тощо.

Вважаємо, що однією з головних причин ситуації яка склалася є неналежне реагування на результати проведених контрольних дій. Тому стає актуальним дослідження та розробка нових наукових підходів щодо оцінки результативності контрольних дій з урахуванням відповідного реагування на їх результати.

Тому, для об'єктивної оцінки результативності контрольних дій необхідно здійснювати належний облік їх наслідків для системи управління публічними фінансами. Якщо орган державного фінансового контролю виявив певні недоліки або порушення, визначив відповідальних осіб, необхідно не тільки вживати заходи до порушників закону, але насамперед зазначити шляхи і способи покращання роботи, як і хто повинен усунути виявлені недоліки або порушення, встановити для цього визначений термін, а потім перевірити виконання.

Ці критерії дозволяють робити висновки про результативність контрольних дій тільки узагальнено. Конкретно оцінювати практичні

результати контрольних дій допомагають напрацювання і використання стійких, постійних вимірів – показників. Якщо критерії результативності контрольних дій характеризуються єдністю, загальним характером, то для показників результативності притаманні конкретність, множинність і розмаїтість [9].

Показники, за допомогою можна оцінити вплив контрольних дій на діяльність підконтрольного суб'єкта або особи та на зміст управлінської діяльності, розподіляються на кількісні і якісні. Ті й інші характеризують діяльність органів управління вже після перевірки за тими або іншими питаннями.

При використанні таких показників, як кількість проведених перевірок, прийнятих за ними і реалізованих рішень, є впевненість, що пропозиції контрольного органу ґрунтовні, а завдання перевірок визначені правильно. При встановленні дієвості фінансового контролю цей критерій у поєднанні з іншими дозволяє робити висновок про силу впливу фінансового контролю на якість управління.

Проаналізувавши показники роботи органів Державної аудиторської служби України можна зробити наступні висновки [1, 2]:

- кількість обревізованих підприємств з року в рік постійно зменшується, частка бюджетних установ і організацій постійно збільшується, але їх абсолютна кількість скоротилася;
- суми виявлених незаконних і нецільових витрат, недостач грошових коштів і матеріальних цінностей постійно змінюються, що не свідчить про підвищення законності і цільове використання грошових коштів, а скоріше про неналежну ретельність з боку контролюючих органів.

Для об'єктивної оцінки результативності контрольних дій, що проводяться органами державного фінансового контролю не може вимірюватися тільки кількістю проведених перевірок, охоплених контролем об'єктів, кількістю ухвалених за матеріалами перевірок рішень. Ми повинні усвідомлювати, що перебільшення ролі кількісних показників може призвести до формальної оцінки діяльності органів державного фінансового контролю, при якому велика кількість перевірок не супроводжується фактичним усуненням недоліків і порушень. Разом з тим це не означає, що такий показник треба зовсім відкинути, оскільки він свідчить про систематичність контролю, завантаженість контрольного органу, що контролює його активність та ініціативу.

Оцінка результативності контрольних дій пов'язана з виявленням і обліком показників, що характеризують витрати, пов'язані із здійсненням

контролю. Вони враховують кількість працівників, які готують матеріали з органу, що перевіряється і число перевіряючих, витрачений тими та іншими, загальна кількість учасників перевірки.

Вивчення подібних показників дозволяє встановлювати відповідність зроблених витрат і реальних результатів контролю. У ряді випадків зіставлення витрат і досягнутих результатів показує, що контроль проводився постійно або, навпаки, було витрачено багато часу, залучено значну кількість людей, а результати виявилися мізерними. Практика показує, що при правильній організації витрати на фінансовий контроль зазвичай є відносно невеликими.

Кожний з названих критеріїв може бути оцінений кількісно, і це досить важливо для оцінки як ефективності контрольної роботи в цілому, так і за окремими підрозділами. У зв'язку з цим пропонуються розширені критерійні показники ефективності фінансового контролю [6, с.100].

Критерій результативності враховує показники:

- виявлений обсяг коштів, використаних з порушеннями законодавства;
- виявлений обсяг неефективно використаних коштів;
- виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням;
- кількість підготовлених подань і розпоряджень.

Крім названих критеріїв і їх показників, що визначають саме ефективність фінансового контролю як дії, доцільно використовувати ще два критерії, що оцінюють діяльність органу, що контролює.

Такими критеріями є:

1) критерій інтенсивності діяльності, що враховує показники:

- кількість контрольних заходів (на одного фахівця, відділ, аудиторський напрямок, орган, що контролює);
- обсяг перевірених коштів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює);
- кількість перевірених об'єктів (одним фахівцем, відділом, аудиторським напрямком, органом, що контролює).

2) критерій динамічності діяльності, що враховує показники:

- рівень результативності контрольних заходів: співвідношення кількості подань (розпоряджень) до кількості контрольних заходів;
- рівень ефективності контрольного заходу: співвідношення обсягу коштів, використаних з порушенням діючого законодавства, до загального обсягу перевірених коштів;
- рівень жорсткості контролю: відношення обсягу прийнятих санкцій до обсягу коштів, використаних не за цільовим призначенням;

– рівень дієвості подань (розпоряджень): співвідношення кількості виконаних подань (розпоряджень) до загальної кількості направлених подань (розпоряджень);

– рівень ефективності подань (розпоряджень): співвідношення обсягу коштів, повернутих до бюджету і на бюджетні рахунки, до загального обсягу коштів, використаних не за цільовим призначенням; співвідношення кількості прийнятих поправок, постанов, нормативних актів до кількості надісланих пропозицій поправок до законів, постанов, нормативних актів;

– рівень макроефективності контрольної діяльності: співвідношення додаткових надходжень до бюджету (економії) бюджетних коштів до витрат на утримання контрольних служб.

В експертно-аналітичній діяльності також доцільне визначення критеріїв і показників ефективності. Такими критеріями і показниками будуть:

3) критерій результативності, що включає показники:

- кількість прийнятих експертиз;
- кількість прийнятих аналітичних матеріалів;
- кількість ініціативних матеріалів;

4) критерій дієвості, що включає показники:

– кількість організаційних і структурних перетворень в економіці, галузях, міністерствах і відомствах;

– збільшення обсягів доходної частини бюджету (економія видаткової частини), економія матеріальних, трудових, природних ресурсів;

5) критерій економічності доцільно визначати співвідношенням ефекту, отриманого від реалізації експертно-аналітичної діяльності, до витрат на утримання експертно-аналітичних підрозділів;

6) критерій інтенсивності діяльності включає показники:

– кількість проведених експертиз (співробітником, підрозділом);

– рівень результативності експертно-аналітичної роботи: співвідношення прийнятих експертиз, аналітичних матеріалів до загальної їхньої кількості;

– рівень ефективності експертно-аналітичної діяльності: співвідношення економічних результатів, отриманих від експертно-аналітичної діяльності, до витрат на утримання експертно-аналітичних служб.

Висновки і перспективи подальших розвідок. В процесі визначення оцінки наслідків держаного фінансового контролю

встановлено, що для цілей управління важливими є такі його критерії і показники, як результативність, дієвість та економічність. Результативність розглядається не лише як виявлення бюджетних правопорушень, але й як усунення помилок і порушень в майбутньому запобігання збитків та втрат бюджетних установ.

Вивчення найбільш характерних виявлених порушень за результатами проведених контрольно-аналітичних заходів Державною аудиторською службою України дозволило класифікувати і узагальнити види бюджетних правопорушень: невідповідність законодавству, втрати коштів внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень, порушення у сфері державних закупівель, неправильне планування видатків, безпідставне використання бюджетних коштів, відволікання коштів у дебіторську заборгованість, здійснення видатків на фінансування бюджетних установ одночасно з різних бюджетів, бюджетні правопорушення, пов'язані з розміщенням та виконанням державного замовлення.

Аналіз критеріїв оцінки результативності контрольних дій показав застосування на практиці великої кількості показників, у зв'язку з цим у статті запропоновано застосовувати як кількісні критерії, розмежовані щодо оцінки результативності, дієвості та економічності та якісні критерії, які включають у себе більш широкий спектр наслідків бюджетних правопорушень не лише для самої бюджетної установи, але і для всього сектору публічних фінансів.

Список використаних джерел:

1. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387>
2. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
3. Про затвердження плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 р. № 415-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/144345>
4. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 р. № 415-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/144345>
5. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : Монографія / І. К. Дрозд – К. : Імекс–ЛТД, 2004. – 312 с.
6. Табенська Ю. В. Державний фінансовий контроль центральних органів виконавчої влади : дис. канд. ек. наук : 08.00.08 / Табенська Юлія Володимирівна – Київ, 2013. – 216 с.
7. Табенська Ю.В. Напрями посилення результативності державного фінансового контролю центральних органів виконавчої влади / Ю.В. Табенська //Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – Луцьк 2015. – Випуск 12. – 518 с.

8. Табенська Ю.В. Напрями поліпшення реалізації результатів аудиту ефективності в системі функції державного контролю / Ю.В. Табенська //Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2012. – Вип. 11. – Частина 1. – 467 с. – ISSN 1993-0259/ – ISSN 2219-4649

9. Шевченко Н.В. Критерії та показники оцінки ефективності державного фінансового контролю [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://magazine.faaf.org.ua/kriterii-ta-pokazniki-ocinki-efektivnosti-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu.html>.

10. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : Монографія / В. О. Шевчук. – К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371с.

References:

1. *Official site of the State Audit Service of Ukraine*. Available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387> (Accessed 30 June 2019) (in Ukr.).

2. *About approval of the Regulation on the State Audit Service of Ukraine*, Resolution of 3.02.2016 № 43. Cabinet of Ministers of Ukraine. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (Accessed 30 June 2019) (in Ukr.).

3. *About the approval of the action plan for implementation of the strategy for reforming the public finances management system for 2017-2020*, Order of 24.04.2017 № 415-p. Cabinet of Ministers of Ukraine. Available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/144345> (Accessed 30 June 2019) (in Ukr.).

4. *About the approval of the Concept of realization of state policy in the field of reforming the system of state financial control by 2020*, Order of 24.05.2017 № 415-p. Cabinet of Ministers of Ukraine. Available at: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/144345> (Accessed 30 June 2019) (in Ukr.).

5. Drozd, I. K. (2004). *Kontrol'ekonomichnykh system* [Control of economic systems], Kyiv, Imeks-LTD, 312 p.

6. Tabenska, Y.V. (2013). State Financial Control of Central Executive Bodies. Abstract of PhD dissertation, Money, finance and credit. National Trade and Economics University of Kyiv, Kyiv (in Ukr.).

7. Tabenska, Y.V. (2015). Directions for strengthening the effectiveness of state financial control of central executive bodies. *Visnyk Volyns'koho instytutu ekonomiky ta menedzhmentu* [Bulletin of the Volyn Institute of Economics and Management], vol. 12, pp. 518. (in Ukr.).

8. Tabenska, Y.V. (2012). Directions for Improving the Performance of Performance Audit Results in the System of State Control Function. *Ternopil's'kyj natsional'nyj ekonomichnyj universytet* [Ternopil National Economic University], vol. 11, pp. 467 p. (in Ukr.).

9. Shevchenko, N.V. Criteria and indicators for assessing the effectiveness of public financial control. Available: <http://magazine.faaf.org.ua/kriterii-ta-pokazniki-ocinki-efektivnosti-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu.html> (Accessed, 6 November 2019) (in Ukr.).

10. Shevchuk, V. O. (1998). *Kontrol' hospodars'kykh system v suspil'stvi z perekhidnoiu ekonomikoiu (Problemy teorii, orhanizatsii, metodolohii)* [Control of economic systems in a society with a transition economy (Problems of theory, organization, methodology)], Kyiv, derzh. torh.-ekon. un-t, 371p.