

КРИТЕРІАЛЬНИЙ АПАРАТ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ КОНТРОЛЬНО-ПЕРЕВІРОЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ОРГАНІВ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Стаття присвячена формуванню критеріального апарату для оцінювання ефективності контрольно-перевірочної роботи органів Державної аудиторської служби України (ДАСУ). Проаналізовано діяльність органів ДАСУ за період з 2010 по 2015 рр. Узагальнено та згруповано методичні підходи до визначення ефективності контрольно-перевірочної діяльності урядового органу фінансового контролю. Запропоновано авторський підхід до оцінювання ефективності роботи органів ДАСУ. Визначено чинники, які впливають на ефективність контрольно-перевірочної роботи урядового органу фінансового контролю. Розроблено пропозиції по удосконаленню методичних підходів до оцінювання ефективності діяльності органів ДАСУ.

Ключові слова: урядовий фінансовий контроль, ефективність, Державна аудиторська служба України, контрольно-перевірочна діяльність, кошти Державного бюджету, втрати бюджету.

Хомутенко Алла, Пашура Анна

КРИТЕРИАЛЬНЫЙ АППАРАТ ДЛЯ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОНТРОЛЬНО-ПРОВЕРОЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ ГОСУДАРСТВЕННОЙ АУДИТОРСКОЙ СЛУЖБЫ УКРАИНЫ

Статья посвящена формированию критериального аппарата для оценки эффективности контрольно-проверочной работы органов Государственной аудиторской службы Украины (ГАСУ). Проанализирована деятельность органов ГАСУ за период с 2010 по 2015 гг. Обобщены и сгруппированы методические подходы к определению эффективности контрольно-проверочной деятельности правительственного органа финансового контроля. Предложен авторский подход к оценке эффективности работы органов ГАСУ. Определены факторы, влияющие на эффективность контрольно-проверочной работы правительственного органа финансового контроля. Разработаны предложения по совершенствованию методических подходов к оценке эффективности деятельности органов ГАСУ.

Ключевые слова: парламентский финансовый контроль, эффективность, Государственная аудиторская служба Украины, контрольно-проверочная деятельность, средства Государственного бюджета, потери бюджета.

Khomutenko Alla, Pashura Anna

THE CRITERIAL APPARATUS FOR EVALUATING EFFECTIVENESS CHECKOUT ACTIVITIES OF THE STATE AUDIT SERVICE OF UKRAINE

The article is devoted to the formation of the unit of criterion for assessing the effectiveness of the control and verification of the organs of the State Audit Service of Ukraine (SASU). Analyzed the activities of the SASU for the period from 2010 to 2015. Summarized and grouped methodical approaches to determining the effectiveness of the control and verification activities of the government financial control body. The author's approach to evaluating the performance of SASU. The factors affecting the efficiency of the control and verification of the work of the government financial control body. Proposals for improving the methodological approaches to the assessment of efficiency of activity of SASU.

Key terms: Government financial control, efficiency, the State Audit Service of Ukraine, control and verification activities, the state budget, the loss of the budget.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах недостатності фінансових ресурсів для фінансування функцій держави особливо гостро постає завдання по забезпеченню ефективного та цільового використання державних коштів і майна. Одним із засобів реалізації такого завдання виступає державний фінансовий контроль, який покликаний попереджати фінансові правопорушення та неефективне використання бюджетних коштів і державного майна, виявляти такі порушення та

сприяти їх усуненню. Офіційні дані свідчать, що за результатами проведених контрольних заходів у 2015 році основним органом реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю – Державною аудиторською службою України були виявлені порушення фінансової дисципліни, що призвели до втрат фінансових ресурсів на загальну суму 106,3 млн. грн. [1]. Зменшити обсяги втрат бюджету України можливо, зокрема, за рахунок підвищення ефективності функціонування органів державного фінансового контролю, у тому числі й ДАСУ. У цьому контексті актуалізується необхідність оцінювання ефективності роботи урядового органу фінансового контролю з метою виявлення та усунення чинників, що негативно впливають на його діяльність.

Аналіз наукових публікацій з теми дослідження та виділення невирішених проблем.

Проблематика реформування та вдосконалення системи державного фінансового контролю була предметом досліджень таких науковців, як: Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій, Н. І. Шевченко, Є. В. Калюга, О. Д. Василик, М. Ф. Базась, І. В. Басанцов, В. О. Куліченко, І. Б. Стефанюк, О. Ю. Бурдонова, І. Ю. Вітвицька, М. М. Чумакова, О. М. Есманов, Н. В. Фоміцька та ін. Незважаючи на значні наукові напрацювання в галузі фінансового контролю, питання оцінювання ефективності діяльності органів фінансового контролю досліджені недостатньо та потребують подальшого розгляду.

Мета статті: формування критеріального апарату для оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів Державної аудиторської служби України.

Виклад основного матеріалу. Раціональність використання фінансових ресурсів країни визначає її добробут у цілому. Саме тому контроль за використанням державних ресурсів є важливим важелем управління державою. У цьому контексті актуалізується питання оцінювання ефективності діяльності державних контролюючих органів, до складу яких входить Державна аудиторська служба України.

Аналіз нормативної та наукової літератури показав відсутність єдиних комплексних методичних підходів до оцінювання ефективності діяльності ДАСУ. У зв'язку з цим у рамках даного дослідження буде запропонований авторський підхід до оцінювання ефективності діяльності урядового органу фінансового контролю.

І. В. Басанцов вважає, що поняття ефективності фінансового контролю тісно пов'язане з поняттям його результативності, оскільки результативність є її головним критерієм [4, с.150]. Виходячи з цього, ефективність діяльності ДАСУ можна оцінити за допомогою результативних показників її діяльності, а саме кількості відшкодованих ресурсів, які надійшли до бюджетів усіх рівнів за результатами проведених контрольних заходів. Обсяг виявлених порушень та обсяг відшкодованих і поновлених незаконних, нецільових витрат та недостач графічно зображено на рис. 1.



Рис. 1. Кількість виявлених та усунутих порушень органами ДАСУ за період 2010-2015 рр., млн. грн. [складено автором за даними 1]

Дані, наведені на рис. 1 свідчать про значні обсяги порушень, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів. Зокрема, у 2015 році цей показник склав майже 4 млн. грн., з яких до бюджету було повернуто лише 0,53 млн або лише 18%.

Зауважимо, що протягом 2010-2015 рр. до бюджету було повернуто 5,81 млн. грн. або 9,8% від загальних втрат фінансових та матеріальних ресурсів. В середньому за останні 5 років відшкодуванню підлягало лише 17% від усіх втрат фінансових та матеріальних ресурсів. Це досить низький показник, який свідчить про те, що контроль після проведення контрольних заходів в ДАСУ потребує організаційного та законодавчого вдосконалення.

Слід зазначити, що ефективність роботи органів ДАСУ В. О. Жуков і С. П. Опенишев розглядають як відношення суми ефектів (економічного, соціального, організаційного) до загальних витрат на процес організації і проведення контрольно-перевірочної діяльності [3, с.218]. Розрахунок економічної ефективності за допомогою зазначеного підходу наведено у таблиці 1. Оскільки, нормативне значення такого показника не встановлене вважаємо діяльність органів ДАСУ ефективною у випадку його зростання.

Таблиця 1

Розрахунок економічної ефективності діяльності органів ДАСУ за 2010-2015 рр. [складено автором за даними 1; 3, с.218;]

Рік	Формула	Розрахунок (млн. грн.)	Економічна ефективність (%)
2010	$E_{ef} = E_b / Z$, де	1,47/490,5	0,30
2011	Еб – кошти, повернуті на бюджетні рахунки й до державного та місцевих бюджетів; З – затрати на утримання органу фінансового контролю.	1,18/481,4	0,25
2012		0,99/416,5	0,24
2013		0,97/427,1	0,23
2014		0,67/285,5	0,23
2015		0,53/370,6	0,14

Як видно з таблиці 1 економічна ефективність діяльності органів ДАСУ прямує до зменшення, тобто на 1 грн. витрат на утримання органу з кожним роком припадає все менше коштів повернутих до державного та місцевих бюджетів. Отже, виходячи із даного підходу роботу органів ДАСУ можна вважати неефективною.

Слід зазначити, що ефективність діяльності органів ДАСУ багато в чому залежить від рівня кваліфікації посадових осіб, що здійснюють контрольні заходи. Саме тому для оцінки ефективності роботи ревізорського складу необхідно використовувати показники, що охоплюють основні результати його діяльності. До таких показників відносимо:

- обсяг перевірених коштів (ОПК);
- кількість проведених контрольних заходів ($K_{кз}$);
- кількість проведених контрольних заходів, за результатами яких були виявлені фінансові порушення, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів ($K_{фп}$);
- обсяг нецільового використання коштів державного бюджету, виявлений при проведенні контрольного заходу ($K_{нцв}$);
- кількість подань до правоохоронних органів, підготовлених за підсумками контрольних заходів ($K_{по}$);
- обсяг коштів, повернутих до державного бюджету за підсумками контрольних заходів ($K_{пк}$) [4, с.151].

Авторський підхід до оцінювання ефективності роботи ревізорського складу та ефективності діяльності урядового органу фінансового контролю наведено у таблиці 2.

Таблиця 2

Показники ефективності роботи органів ДАСУ [складено автором за даними 1; 2]

№	Назва показника	Формула для розрахунку	Нормативне значення
1	Коефіцієнт інтенсивності роботи 1 фінансового інспектора	$K_{кз}$ (тис) / Чисельність працівників (тис)	→ max
2	Коефіцієнт якості контрольних заходів	$K_{фп}$ (тис) / $K_{кз}$ (тис)	→ max

3	Коефіцієнт результативності контролю	$K_{\text{нцв}} (\text{тис.грн.}) / \text{ОПК} (\text{тис. грн.})$	$\rightarrow \max$
4	Коефіцієнт реалізації контролю	$K_{\text{пто}} (\text{тис}) / K_{\text{кз}} (\text{тис})$	$\rightarrow \max$
5	Коефіцієнт дієвості контролю	$K_{\text{нк}} (\text{тис.грн.}) / K_{\text{нцв}} (\text{тис.грн.})$	$\rightarrow \max$

Оскільки нормативних значень даних коефіцієнтів не існує, то розрахуємо значення коефіцієнтів для ДАСУ та ДАС в Одеській області у динаміці та спробуємо їх порівняти. Збільшення значення показника у динаміці будемо вважати позитивним явищем, що свідчить про підвищення ефективності діяльності органів ДАСУ та ДАС в Одеській області.

Розрахунок коефіцієнта інтенсивності роботи 1 фінансового інспектора для ДАСУ та для ДАС в Одеській області протягом 2011-2015 рр. наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 3

Розрахунок коефіцієнта інтенсивності роботи 1 фінансового інспектора для ДАСУ та для ДАС в Одеській області [складено автором за даними 1; 2]

Рік	ДАСУ (тис./тис.)	Темп приросту, %	ДАС в Одеській області	Темп приросту, %
2011	13,3/8,4=1,60	-	518/343=1,51	-
2012	9,5/7,1=1,34	-16,25	420/334=1,26	-16,56
2013	6,5/7,1=0,92	-31,34	301/334=0,90	-28,57
2014	23,8/5,2=4,58	397,83	1 269/247=5,14	471,11
2015	4,0/6,4=0,63	-86,24	222/314=0,71	-86,19

Як видно з даних таблиці 3 коефіцієнт інтенсивності роботи одного фінансового інспектора за період, що підлягає аналізу, має тенденцію до зниження. Тобто, навантаження на 1 інспектора знижується, що пов'язано із загальним зменшенням кількості перевірок органами ДАСУ. Така ситуація обумовлено тим, що урядовий орган фінансового контролю орієнтується не на кількісне збільшення перевірок, а на якісне їх покращення. Однак, у 2014 році спостерігається значне збільшення коефіцієнта інтенсивності: майже у 4 рази у ДАСУ та майже у 5 разів у ДАС в Одеській області. Таке суттєве зростання коефіцієнта інтенсивності роботи 1 фінансового інспектора пов'язане зі збільшення загальної кількості проведених контрольних заходів як органами ДАСУ, так і органами ДАС в Одеській області. Можемо допустити, що основною причиною збільшення контрольних заходів у 2014 році стало прийняття постанови КМУ від 1 березня 2014 р. № 65 «Про економію державних коштів та недопущення втрат бюджету», у якій зазначається, що органам ДАС необхідно провести протягом березня – травня 2014 р. контрольні заходи з перевірки достовірності обсягів кредиторської заборгованості розпорядників та одержувачів коштів державного бюджету з оплати товарів, робіт і послуг, на закупівлю яких поширюється дія Закону України «Про здійснення державних закупівель».

Наступним кроком у оцінюванні ефективності діяльності урядового органу фінансового контролю є розрахунок коефіцієнта якості перевірок (табл. 4).

Таблиця 4

Розрахунок коефіцієнта якості контрольних заходів для ДАСУ та для ДАС в Одеській області [складено автором за даними 1; 2]

Рік	ДАСУ (тис. грн./ тис. грн.)	Темп приросту, %	ДАС в Одеській області	Темп приросту, %
2011	11,6/13,4=0,87	-	454/518=0,88	-
2012	8,1/9,5=0,85	-2,30	349/420=0,83	-5,68
2013	5,6/6,5=0,86	1,18	268/301=0,89	7,23
2014	4,1/23,8=0,17	-80,23	227/1 269=0,18	-79,78
2015	3,1/4,0=0,78	358,82	180/222=0,81	350,0

Коефіцієнт якості контрольних заходів показує яку частку складають проведені контрольні заходи, за результатами яких були виявлені фінансові порушення, що призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів, у загальній кількості контрольних заходів. Тобто, зростання показника з одного боку свідчить про покращення якості проведених контрольних заходів органами ДАСУ, з іншого – про низький рівень фінансової дисципліни на підконтрольних суб'єктах.

Дані таблиці 4 свідчать про те, що сталої тенденції до зростання або зниження коефіцієнта якості перевірок для ДАСУ та для ДАС в Одеській області немає. Однак, увагу привертає значне зростання коефіцієнта у 2015 році (у 3,6 рази в ДАСУ та у 3,5 рази в ДАС в Одеській області). Це обумовлено тим, що серед загальної кількості проведених контрольних заходів у 81% були виявлені фінансові порушення, які призвели до втрат фінансових та матеріальних ресурсів.

Відмітимо, що при оцінюванні ефективності діяльності органів ДАС досить важливим є порівняння обсягу нецільового використання коштів державного бюджету, виявлених при проведенні контрольних заходів, та загального обсягу перевірених коштів. Порівняти ці значення дасть можливість коефіцієнт результативності контролю, розрахунок якого наведено у таблиці 5.

Таблиця 5

Розрахунок коефіцієнта результативності контролю для ДАСУ та для ДАС в Одеській області
[складено автором за даними 1; 2]

Рік	ДАСУ (тис. грн./тис. грн.)	Темп приросту, %	ДАС в Одеській області	Темп приросту, %
2011	261,2/481 296,3=0,0005	-	18,4/35 610,2=0,0005	-
2012	112,4/481 356,1=0,0002	-60,0	1,4/11 326,8=0,0001	-80,0
2013	128,7/672 021,0=0,0002	0	3,0/20 485,9=0,0001	0
2014	160,5/1053 232,9=0,0002	0	53,5/22 312,1=0,0002	100,0
2015	82,1/754 313,5=0,0001	-50,0	1,3/7 624,5=0,0002	0

Наведений у таблиці 5 коефіцієнт результативності контролю показує скільки коштів державного бюджету, використаних не за цільовим призначенням припадає на 1 грн загального обсягу перевірених коштів. При оцінюванні ефективності роботи органів ДАС позитивним є зростання даного коефіцієнта, однак, необхідно зважати на те, що таке зростання свідчить також й про збільшення порушників фінансової дисципліни в країні.

Таким чином, проведений аналіз динаміки коефіцієнта результативності контролю для ДАСУ та для ДАС в Одеській області продемонстрував тенденцію до зниження результативності контролю.

Крім того, з метою оцінювання ефективності роботи урядового органу фінансового контролю можна проаналізувати взаємовідносини ДАС із правоохоронними органами. З цією метою необхідно розрахувати коефіцієнт реалізації контролю (табл. 6).

Таблиця 6

Розрахунок коефіцієнта реалізації контролю для ДАСУ та для ДАС в Одеській області
[складено автором за даними 1; 2]

Рік	ДАСУ (тис./тис.)	Темп приросту, %	ДАС в Одеській області	Темп приросту, %
2011	5,4/13,4=0,40	-	284/518=0,55	-
2012	2,7/9,5=0,28	-30,0	122/420=0,29	-47,27
2013	2,6/6,5=0,40	42,86	124/301=0,41	41,38
2014	2,2/23,8=0,09	-77,5	130/1 269=0,10	-75,61
2015	2,0/4,0=0,50	455,56	107/222=0,48	380,0

Коефіцієнт реалізації контролю показує скільки подань до правоохоронних органів припадає на 1 контрольний захід. Зауважимо, що сталої динаміки коефіцієнта реалізації контролю як для ДАСУ, так і для ДАС в Одеській області не спостерігається. Так, у 2015 році цей показник для ДАСУ та для ДАС в Одеській області приблизно склав 0,5%. Це означає, що майже по кожному другому контрольному заходу органи ДАС звертаються до правоохоронних органів, що, з одного боку, свідчить про низький рівень фінансової дисципліни розпорядників бюджетних коштів, а з іншого – про ефективну роботу органів ДАС.

З метою комплексного оцінювання ефективності контрольно-перевірочної діяльності органів ДАСУ пропонуємо використовувати – коефіцієнт дієвості контролю. Даний коефіцієнт показує, яку частку коштів було повернуто до державного бюджету за підсумками контрольних заходів у загальній сумі коштів, які були використані не за цільовим призначенням (табл. 7).

Таблиця 7

Розрахунок коефіцієнта дієвості контролю для ДАСУ та для ДАС в Одеській області
[складено автором за даними 1; 2]

Рік	ДАСУ (тис. грн./тис. грн.)	Темп приросту, %	ДАС в Одеській області	Темп приросту, %
2011	1176,1/261,2=4,50	-	44,7/18,4=2,43	-
2012	996,1/112,4=8,86	96,89	39,9/1,4=28,5	1 072,84
2013	967,5/128,7=7,52	-15,12	60,3/3,0=20,1	-29,47
2014	669,5/160,5=4,17	-44,55	64/53,5=1,20	-94,03
2015	529,0/82,1=6,44	54,44	35,5/1,3=27,3	2 175,0

Проведене дослідження за період з 2010 по 2015 рр. продемонструвало зниження ефективності діяльності органів ДАСУ та ДАС в Одеській області. Позитивна динаміка спостерігалась лише по коефіцієнту дієвості контролю, який показує скільки бюджетних коштів, повернутих до державного бюджету, припадає на 1 грн. бюджетних коштів, використаних не за цільовим призначенням.

Підсумовуючи зазначимо, що головними причинами зниження ефективності діяльності ДАСУ стали: зменшення кількості проведених контрольних заходів; високе навантаження на 1 працівника; низька ступінь взаємодії з правоохоронними органами; зменшення обсягу коштів, повернутих до державного бюджету за підсумками контрольних заходів; зменшення обсягу перевірених коштів.

Відмітимо, що трансформація пріоритетів діяльності органів ДАСУ у напрямку виявлення більшої кількості порушень для покращання свого рейтингу в системі органів фінансового контролю може бути пов'язана з рядом негативних факторів:

- поверхневий підхід до питань, які не впливають на результативність контрольного заходу;
- 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 [4, с. 64].

Висновки і пропозиції. Враховуючи результати проведеного аналізу зауважимо, що поняття «ефективність урядового фінансового контролю» не повинно розглядатися лише з фіскальної точки зору. Тому розраховані показники ефективності є досить суб'єктивними та не можуть повністю відображати реальної картини фінансово-бюджетної дисципліни в країні. Вважаємо, що ефективність діяльності контролюючих органів, у першу чергу, визначається отриманим соціальним ефектом від проведення контрольних заходів.

Проведене дослідження дало змогу визначити коло коефіцієнтів за допомогою яких можна визначити ефективність урядового органу фінансового контролю у кількісному вимірі, а саме коефіцієнта інтенсивності роботи 1 фінансового інспектора, коефіцієнта якості контрольних заходів, коефіцієнта результативності контролю, коефіцієнта реалізації контролю, коефіцієнта дієвості контролю. Розраховані коефіцієнти свідчать про загальну тенденцію до зниження ефективності у динаміці. Однак, розрахунок є суб'єктивним, тому розробка методичних підходів до оцінювання ефективності урядового органу фінансового контролю повинна лягти в основу подальших наукових досліджень.

Список використаних джерел

1. Офіційний сайт ДАСУ. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua>.
2. Офіційний сайт ДАСУ в Одеській області. – [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.odoblkru.gov.ua>.
3. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль / В. А. Жуков, С. П. Опеньшев. – М., 1999. – 385 с.
4. Басанцов І. В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю // І.В. Басанцов // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. – 2004. – №6(65). – С. 149-156.
5. Фоміцька Н.В. Результативність діяльності органів державного фінансового контролю в Україні: проблеми оцінки / Н.В.Фоміцька, О.М.Шевченко // Теорія та практика державного управління. – 2013. – Вип. 4 (43) – С. 1-8.

1. The official site of State Audit Service of Ukraine (2016), available at: <http://www.dkrs.gov.ua>.

2. The official site of State Audit Service of Ukraine in the Odessa region (2016), available at:<http://www.odoblkru.gov.ua>.
3. Zhukov I.V. and Openyshev S.P. (1993), *Hosudarstvenniy fynansoviy control* [State financial control], Moscow, Russia.
4. Basantsov I.V. (2004), "Theoretical and methodological foundations of evaluating the effectiveness of state financial control", *Journal of Sumy State University*, vol. 6, pp. 149-156.
5. Fomits'ka N.V. and Shevchenko O.M. (2013), "The impact of the activities of state financial control in Ukraine: problems of evaluation", *The theory and practice of public administration*, vol. 4, pp. 1-8.