

Мирослава ГУПАЛОВСЬКА

## **ЕФЕКТИВНІСТЬ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ: КРИТЕРІЇ ВИЗНАЧЕННЯ ТА ПРІОРИТЕТИ ПІДВИЩЕННЯ**

---

*Розглянуто основні теоретичні підходи до визначення поняття “ефективність контролю”, здійснено їх критичний аналіз. Обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення практики оцінки ефективності бюджетного контролю за допомогою інтегрального індикатора.*

---

Загострення кризових явищ в економіці, характерне для сучасного етапу розвитку України, свідчить про недостатню ефективність існуючої системи бюджетного контролю. Оскільки контроль є однією з найважливіших функцій державного управління, а серед проблем, пов'язаних зі здійсненням державного контролю, за висловленням С. Шохіна, центральне місце займає проблема ефективності [7, 30], то подальше реформування бюджетного контролю вбачається у вирішенні низки методологічних проблем, найбільш актуальною з яких є об'єктивне відображення його ефективності та розробка відповідної системи оцінки, вирішальне значення у якій відводиться визначенню факторів ефективності контролю.

Стаття 7 Бюджетного кодексу України передбачає побудову системи бюджетного контролю на основі принципу ефективності використання бюджетних коштів, згідно з яким рішення про використання бюджетних коштів при складанні та виконанні бюджетів повинні прийматися, враховуючи прагнення досягти певних запланованих результатів із залученням мінімального обсягу коштів або максимальних результатів при використанні визначеного бюджетом обсягу коштів. Тобто, в Бюджетному кодек-

сі окреслена проблема ефективності використання бюджетних коштів, але не визначено показники ефективності та порядок їх розрахунку.

Розробку показників, що характеризують ефективність контрольних заходів загалом, здійснюють багато вчених, зокрема: І. Басанцев, С. Бахишев, Н. Виговська, Н. Дорош, В. Жуков, І. Маркіна, І. Микитюк, Н. Рубан, І. Стефанюк та ін. Однак проблема ефективності контролю залишається гостро дискусійною як з теоретичної, так і з практичної позицій. На сьогодні існує чимало наукових підходів до тлумачення поняття ефективності, проте вона здебільшого розглядається як зіставлення (ефекту) результату і витрат. Разом з тим, у теорії і практиці фінансової науки склались три найбільш поширені підходи до оцінки ефективності управління: інтегральний, рівневий та часовий. Інтегральний підхід до оцінки ефективності управління ґрунтується на побудові синтетичного (інтегрального) показника, який охоплює кілька часткових показників ефективності управління.

Інтегральний підхід з'явився як один із варіантів подолання головного недоліку переважної більшості показників ефективності управління – неспроможності відобрази-

ти багатогранну ефективність управління в цілому. Він є спробою оцінити її за допомогою синтетичних (узагальнюючих) показників, що охоплюють декілька найважливіших аспектів управлінської діяльності.

Рівневий підхід до оцінки ефективності управління виокремлює в процесі оцінки три рівні ефективності: 1) індивідуальний; 2) груповий; 3) організаційний та відповідні фактори, що на них впливають. Ефективність управління при цьому формується як інтегрований результат індивідуальної, групової та організаційної ефективності з урахуванням синергічного ефекту.

Часовий підхід до оцінки ефективності управління виокремлює в процесі оцінки коротко-, середньо- та довгострокові періоди, для кожного з яких можна визначити специфічні критерії оцінки ефективності управління. Часовий підхід до оцінки ефективності дозволяє краще усвідомити обов'язки менеджерів в організації – виявляти фактори індивідуальної, групової та організаційної ефективності і впливати на них у коротко-, середньо- і довготерміновому плані.

Звідси випливають три основні види ефективності:

- 1) потрібнісна (відношення цілей до потреб, ідеалів і норм);
- 2) результативна (відношення досягнутого результату до намічених цілей);
- 3) затратна (відношення отриманих результатів до здійснених витрат).

Ці види ефективності утворюють ланцюг: потрібнісна ефективність визначає зміст результативної, а остання – затратної. В ньому містяться основні параметри управління: ціннісні норми, які визначають цілі, котрі, у свою чергу, конкретизують завдання, розв'язання яких гарантує досягнення цілей, і затрати ресурсів, необхідних для вирішення завдань [4, 25].

У практиці для розрахунку ефективності контролю застосовуються такі методи, як:

– експертний – заснований на суб'єктивних оцінках компетентних спеціалістів про затрати і результати контролю;

– розрахунковий – базується на розрахунку показників абсолютної, відносної та порівняльної ефективності з використанням статистичних даних;

– математичної статистики із застосуванням регресивного аналізу, що припускає більш складну залежність результату контролю і витрат на його здійснення [6, 52].

Оригінальний підхід до оцінки ефективності контролю пропонує С. Д. Бахішев, який відзначає, що ефективність контролю досягається своєчасним та повним усуненням виявлених у результаті аналітичних та контрольних заходів недоліків та порушень, застосуванням до підконтрольних організацій фінансових санкцій та заходів дисциплінарного впливу на винних осіб та здійсненням профілактичної роботи щодо порушень державної фінансово-бюджетної дисципліни [1, 52].

На нашу думку, такий підхід є раціональним, однак він обмежується лише поняттям економічної ефективності. Вважаємо, що ефективність бюджетного контролю є багатограним поняттям. У цьому аспекті заслуговує на увагу точка зору В. А. Жукова і С. П. Опенишева, на думку яких ефективність – це сума ефектів, одержаних від проведення контролю, які можна класифікувати таким чином:

1) соціальний ефект (за підсумками контрольних заходів застосовуються заходи до осіб, які допустили порушення фінансового законодавства, що підвищує довіру суспільства до державної влади і т. д.);

2) організаційний ефект (за підсумками контрольних заходів пропонуються і реалізуються заходи щодо поліпшення структури державної влади);

3) економічний ефект (у результаті контролю повертаються неправомірно використані кошти, поліпшується діяльність

державних органів у частині економії використання державних коштів, підвищується ефективність їх використання) [2, 319].

Вважаємо, що ефективність бюджетного контролю залежить від вищеперерахованих ефектів та рівня витрат на проведення контрольних заходів, утримання контролюючих органів, підвищення кваліфікації контролерів тощо. Однак для визначення ефективності бюджетного контролю важливе значення має специфіка витрат. Для прикладу, ріст витрат на підвищення кваліфікації кадрового складу контролюючих органів, в кінцевому результаті, буде сприяти більш високому рівню ефективності бюджетного контролю. Водночас, тенденція до зниження витрат під час наступного контролю може також свідчити про ефективність бюджетного контролю, оскільки виявлені порушення усунуті при здійсненні поточного чи попереднього контролю.

При обчисленні ефективності контролю слід враховувати співвідношення виявленого використання коштів бюджету з порушенням законодавства ( $\sum n$ ) та фактичних повернень бюджету, враховуючи суми штрафів ( $\sum \nu$ ). При цьому ефективність контролю можна інтерпретувати лише тоді, коли буде виконуватися наступна рівність:

$$\sum \nu \geq \sum n. \quad (1)$$

Зазначимо, що обсяг виявлених порушень може знижуватися як в результаті підвищення ефективності бюджетного контролю, так і в результаті його послаблення. Однак ефективна модель бюджетного контролю повинна відображати тенденції постійного скорочення порушень.

Разом з тим слід враховувати, що ефективність контролю не завжди знаходиться у прямій залежності до обсягів виявлених порушень та обсягів відшкодування коштів. Тому, на нашу думку, загальну ефективність бюджетного контролю можна визначити як:

$$Ie_{\text{ок}} = Ke_c + Ke_o + Ke_e, \quad (2)$$

де  $Ie_{\text{ок}}$  – інтегральний індикатор ефективності бюджетного контролю;

$Ke_c$  – коефіцієнт соціального ефекту бюджетного контролю;

$Ke_o$  – коефіцієнт організаційного ефекту бюджетного контролю;

$Ke_e$  – коефіцієнт економічного ефекту бюджетного контролю.

На основі дослідження сутності ефективності контролю вищезазначені коефіцієнти пропонуємо розраховувати за наступними формулами:

1. Коефіцієнт соціального ефекту бюджетного контролю ( $Ke_c$ ):

$$Ke_c = \frac{O_{yo}}{O_{нк}}, \quad (3)$$

де  $O_{yo}$  – обсяг коштів на утримання контролюючих органів, грн.;

$O_{нк}$  – обсяг повернутих у бюджет коштів, грн.

2. Коефіцієнт організаційного ефекту бюджетного контролю ( $Ke_o$ ):

$$Ke_o = \frac{O_{\nu n}}{O_{\nu o}}, \quad (4)$$

де  $O_{\nu n}$  – обсяг допущених порушень щодо використання бюджетних коштів, грн.;

$O_{\nu o}$  – загальний обсяг бюджетних коштів, що підлягали контролю, грн.

3. Коефіцієнт економічного ефекту бюджетного контролю ( $Ke_e$ ):

$$Ke_e = \frac{O_{нк}}{O_{\nu n}}, \quad (5)$$

де  $O_{нк}$  – обсяг повернутих у бюджет коштів, грн.;

$O_{\nu n}$  – обсяг виявлених порушень щодо використання бюджетних коштів, грн.;

Таким чином, для розрахунку інтегрального індикатора ефективності бюджетного контролю пропонуємо наступну формулу:

$$Ie_{\text{ок}} = \frac{O_{yo}}{O_{нк}} + \frac{O_{\nu n}}{O_{\nu o}} + \frac{O_{нк}}{O_{\nu n}}. \quad (6)$$

Використовуючи вихідні дані (табл. 1), розрахуємо коефіцієнти соціального, організаційного та економічного ефектів бюджетного контролю, а відтак і інтегральний індикатор ефективності бюджетного контролю в Україні у 2003–2009 рр., обчислені дані покажемо на рис. 1.

Зазначимо, що найбільшого значення інтегральний індикатор ефективності бюджетного контролю набуватиме при виконанні наступних умов:

$$Ie = \begin{cases} O_{yo} \leq O_{nk} \\ O_{en} \rightarrow 0 \\ O_{nk} \rightarrow O_{en} \end{cases} \quad (7)$$

$$Ie = \begin{cases} Ke_c \rightarrow 0 \\ Ke_o \rightarrow 0 \\ Ke_e \rightarrow 1 \end{cases} \quad (8)$$

Враховуючи вищевикладене, максимально ефективним бюджетний контроль буде у випадку:

$$E_{max} = Ie \rightarrow 1 \quad (9)$$

Проведений нами аналіз показав, що протягом 2003–2009 рр. інтегральний індикатор ефективності бюджетного контролю змінювався щороку, його динаміка не мала єдиновекторної спрямованості, а середній показник при цьому склав 0,5 пунктів. Зазначимо, що упродовж аналізованого пе-

Таблиця 1

Вихідні дані для розрахунку ефективності бюджетного контролю

	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Обсяг коштів на утримання контролюючих органів, млрд. грн.	0,3	0,4	0,5	0,8	0,6	0,8	0,6
Обсяг повернутих у бюджет коштів, млрд. грн.	2,4	3,1	1,7	3,3	4,5	8,7	3,1
Обсяг коштів, що використані з порушенням чинного законодавства, млрд. грн.	7,8	8,0	10,7	12,3	14,4	23,4	16,0
Загальний обсяг бюджетних коштів, що підлягали контролю, млрд. грн.	111,2	150,9	218,6	270,8	473,2	655,6	732,6

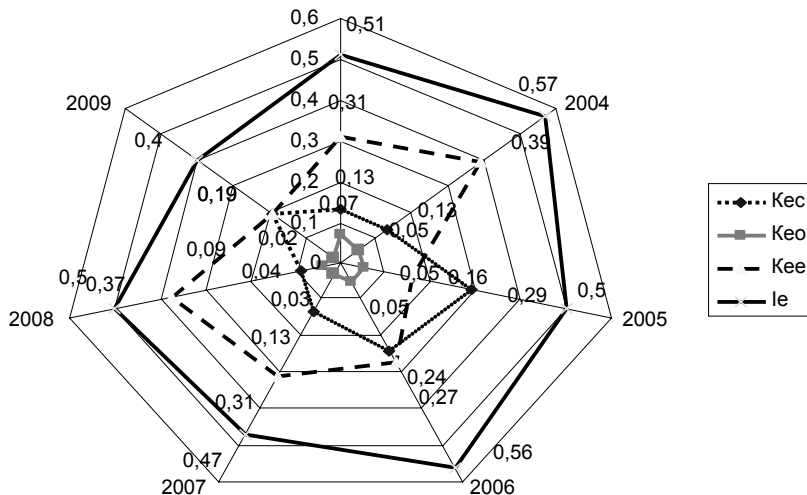


Рис. 1. Динаміка показників ефективності бюджетного контролю в Україні

ріоду показник найбільшої ефективності бюджетного контролю склав 0,57 пункти у 2004 р., а найменшої – 0,4 пункти у 2009 р. Спад ефективності бюджетного контролю протягом останнього року, на нашу думку, пов'язаний з низьким рівнем забезпечення відшкодування бюджетних порушень, що передусім позначилося на коефіцієнті економічного ефекту (0,19). Разом з тим організаційний ефект у 2009 р. був найбільшим з аналізованих, його коефіцієнт склав 0,02.

Таким чином, результати оцінки констатують нестабільність рівня ефективності бюджетного контролю в Україні.

Для розрахунку інтегрованого показника ефективності бюджетного контролю у вищевикладеній методиці використані показники у грошовому виразі. Однак рівень ефективності контрольної діяльності зумовлений складною взаємодією багатьох чинників – організаційного, технічного, політичного, соціально-психологічного та морально-ідеологічного характеру, які не завжди мають грошову оцінку. Саме тому, на нашу думку, виникає об'єктивна необхідність визначити й інші фактори, які впливають на ефективність контролю у державно-бюджетній сфері.

Серед основних факторів, що впливають на ефективність бюджетного контролю, передусім доцільно виокремити правовий, морально-етичний та економічний. Сутність правового полягає в наявності відповідної якісної правової бази, без знання якої не можна визначити і здійснити на практиці систему заходів з підвищення ефективності як державного управління загалом, так і контролю як його функції. Наступним фактором впливу на ефективність бюджетного контролю, що перебуває з правовим у тісній взаємодії, є морально-етичний, який містить низку елементів, а саме: професійну й правову культуру, моральність, етику. Сутність економічного фактора впливу на ефективність контролю проявляється у визначенні

бюджету як економічної категорії та наявності сучасних економічних умов розвитку і забезпечення життєдіяльності держави.

Підсумовуючи результати проведеного дослідження, можна зробити наступні висновки та узагальнення. Зокрема, проаналізувавши основні теоретичні положення щодо визначення сутності ефективності контролю, слід зазначити, що це складне економічне поняття, яке характеризується певними критеріями і показниками. Упродовж останніх років бюджетний контроль в Україні є неефективним, оскільки не досягнуто максимального показника його індикатора.

Реалізація вищевикладених теоретичних і методичних підходів дасть змогу істотно підвищити ефективність бюджетного контролю та підняти на новий щабель діяльність контролюючих органів. В перспективі подальших досліджень доцільне наукове обґрунтування єдиних методологічних засад оцінки ефективності бюджетного контролю загалом і контролюючих органів зокрема.

### Література

1. Бахшишев С. Д. *Финансовый контроль в системе управления государственным сектором экономики: дис. ... канд. экон. наук.* – СПб.: Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов, 2003. – 163 с.
2. Жуков В. А., Опёнышев С. П. *Государственный финансовый контроль.* – М., 1999. – 385 с.
3. *Бюджетний кодекс України. Закон України від 08.07.2010р. № 2456 – VI // К.: АЛЕРТА; КНТ; ЦУЛ.* – 2010. – 110 с.
4. Маркіна І. А. *Методичні питання ефективності управління // Фінанси України.* – 2000. – № 6. – С. 24–32.
5. Микитюк І. С. *Методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю: Матеріали XII міжнар. наук. практ. конф.* – Чернівці, 2007. – С. 337–339.
6. Микитюк І. С. *Сутність оцінки ефективності державного бюджету // Актуальні проблеми економіки.* – 2006. – № 4 (58). – С. 52–57.
7. Шохин С. О. *Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации.* – М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.