

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

Економічна криза та її наслідки загострили прояви проблеми неефективності чинної системи державного контролю за надходженням і витрачанням бюджетних коштів, яка повинна не лише відстежувати дотримання фінансового законодавства, а й повно і об'єктивно оцінювати стан управління фінансами і результати діяльності органів влади. Зазначене викликало необхідність реформування системи контролю державних фінансів, дієвістю якої є запорукою ефективності здійснюваних економічних реформ і результативності боротьби з правопорушеннями в економічній сфері та корупцією.

Сучасні процеси трансформації вітчизняної системи державного фінансового контролю тісно пов'язані з розвитком інституту державного аудиту, який є обов'язковим елементом суспільного управління фінансами у багатьох країнах з тривалими традиціями демократії, лібералізму, громадянського суспільства. Належне функціонування системи державного аудиту дозволяє своєчасно виявляти відхилення від прийнятих стандартів законності, ефективності, результативності й економічності управління суспільними ресурсами. В результаті суспільство отримує важливу інформацію про якість роботи держави, що безпосередньо впливає на рівень громадської підтримки чинної влади.

В Україні впровадження аудиту в сфері державних фінансів розпочалося не так давно, проте відбувається дуже активно. Останнім часом державний аудит увійшов у практику вітчизняних контролюючих органів, зокрема Рахункової палати і Державної аудиторської служби (колишньої Державної фінансової інспекції). Слід зауважити, що запровадження будь-якого нового інституту пов'язане з потребою передбачити наслідки і розрахувати ефективність таких новацій. Необхідність визначення критеріїв оцінки ефективності запроваджуваної системи державного аудиту і обумовила актуальність дослідження.

Питанням побудови сучасної ефективної системи контролю державних фінансів, удосконаленню методики проведення

контрольних заходів, застосуванню новітніх прийомів контролю присвячені праці таких вітчизняних науковців і практиків, як М. Ф. Базась, С. В. Бардаш, І. В. Басанцов, Л. В. Дікань, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, С. В. Івахненко, С. О. Левицька, В. Ф. Максимова, І. С. Микитюк, О. А. Петрик, О. Ю. Редько, В. С. Рудницький, В. К. Симоненко, Л. О. Сухарева, І. Ю. Чумакова, В. О. Шевчук та ін.

Більшість публікацій названих авторів висвітлюють проблемні аспекти реформування систем контролю державних фінансів країн пострадянського простору, нормативно-правового та організаційно-методичного забезпечення контрольних заходів тощо. Разом з тим проблемні питання аналізу ефективності системи державного аудиту залишаються не розкритими.

Поняття ефективності є складним і багатоаспектним, включає в себе не лише тлумачення ефективності, а й питання формування критеріїв її можливої оцінки.

По-перше, необхідно визначитися з об'єктом оцінки. З метою уникнення плутанини розмежуємо поняття ефективності окремих проведених контрольних заходів (аудитів), ефективності контрольних органів та ефективності запроваджуваної системи державного аудиту в цілому. Основними обмеженнями, що в цьому випадку мають бути обов'язково враховані, є макрорівень запровадження системи, а також об'єктивна відсутність можливості попереднього розрахунку ефективності на підставі експерименту і наявних даних.

По-друге, необхідно розмежувати поняття ефективності та якості, які доволі часто плутають. Як зазначають у своєму дослідженні С. В. Бардаш і Т. С. Осадча, якість є філософською категорією, яка відображає відносну стійкість та визначеність явищ, завдяки чому вони є саме такими, а не іншими. При цьому під якістю внутрішнього контролю автори пропонують розуміти сукупність властивостей контрольного процесу, які характеризують його корисність та є одним з головних показників його ефективності [2, с. 17]. Якість тісно пов'язана з ефективністю – прямо впливає на неї, оскільки підвищення якості аудиту має підвищувати ефективність всієї системи. Отже, підходи до оцінки ефективності системи державного аудиту полягатимуть у такому.

Як слушно зауважує Є. М. Гутцайт, існує велика кількість наукових підходів до поняття ефективності та популярних уявлень про неї, які розглядають ефективність як результат співвідношення ефекту

і витрат [5]. Такий підхід значно спрощує визначення ефективності у виробничій сфері, адже дозволяє оцінити зростання обсягів продукції, покращення її якості, підвищення продуктивності праці, зниження собівартості, збільшення прибутку й інші показники, що характеризують діяльність суб'єкта господарювання, та зіставити їх з понесеними витратами. Отриманий ефект може бути оцінений у кількісних і вартісних вимірниках, що полегшує його розуміння, дозволяє зіставити з показниками за інший період часу та інших суб'єктів господарювання.

Основне призначення досліджень з вимірювання і аналізу ефективності конкретного заходу, як зазначає Є. М. Гутцайт, полягає у апіорному техніко-економічному обґрунтуванні його доцільності (або недоцільності) і в порівнянні варіантів його реалізації, якщо воно визнане доцільним, у зв'язку з чим визначається абсолютна і порівняна ефективність. Технічно це реалізується через зіставлення так званих базового і порівнюваного варіантів.

М. Ф. Базась наголошує на особливостях розуміння ефективності у сфері контрольної діяльності. Так, якщо зазвичай під ефективністю розуміють досягнення результату з найменшими витратами часу, засобів та сил, то під ефективністю контролю розуміють досягнення позитивного результату, що є наслідком контролю. Автор виділяє такі критерії ефективності фінансового контролю: економічність, якість і результативність, соціальний критерій [1, с. 128-130]. Погоджуємося з тезою М. Ф. Базася щодо необхідності підтвердження зв'язку отриманих результатів з наслідками контролю, виключення дії інших чинників. Водночас визначений автором критерій «якості та результативності» розглядається надто вузько, адже пов'язується з вимірюванням конкретних контрольних заходів та їх результатів, а не з дією системних факторів, і включає лише кількісну оцінку результату (чисельність скорочених зайвих штатних одиниць адміністративно-управлінського персоналу, зменшення пов'язаних з цим витрат, економії витрат на матеріали, теплоенергію тощо внаслідок скорочення або припинення нераціональних витрат за результатами контролю).

У своїх роботах С. О. Шохін присвятив значне місце оцінці ефективності контролю [12-14]. Так, він висловлював точку зору, яка наразі доволі часто піддається справедливій критиці, що оцінити ефективність контролю можна показником результату контролю на грошову одиницю витрат, спрямованих на його проведення. Тобто

результатом контролю, на думку С. О. Шохіна, є сума коштів, повернутих до бюджету у вигляді санкцій і штрафів [14]. Такий підхід раніше часто висловлювався у науковій літературі, а також до цих пір лунає у виступах представників різних контрольних установ, які, звертаючись до пересічних громадян, намагаються обґрунтувати у найбільш доступний спосіб свою необхідність і значимість.

Безумовно, сьогодні вже зрозуміло, що кількістю повернутих коштів до бюджету, штрафів та інших санкцій можна обґрунтувати лише рівень правопорушень та якість державного управління в цілому. Логіка уявляється дуже простою. Контроль є ефективним, якщо досягає своєї мети. Мета сучасної контрольної системи полягає не лише у виявленні порушень і покаранні винних осіб, а у попередженні настання таких ситуацій у майбутньому та створенні умов, за яких підвищуватиметься якість та ефективність державного управління. Виходячи з цього, з часом кількість виявлених порушень має зменшуватись, а не збільшуватись. Тобто якщо контроль виконує свою функцію і досягає мети, то кількість порушень з часом зменшується, а певні їх види взагалі зникають. Так, наприклад, відбувається у деяких країнах Західної Європи, зокрема у Швеції та Бельгії, де не снує поняття нецільового використання бюджетних коштів, оскільки сама система їх виділення і контролю унеможливорює це в принципі.

Інший аргумент проти такого вузького підходу полягає у тому, що виходячи з представленої залежності, підвищення ефективності контролю відбудеться при зменшенні витрат на його проведення. Водночас витрати на контроль не можуть бути скорочені безмежно без одночасного погіршення його якості.

Також С. О. Шохін відмічає, що результат контрольної діяльності визначається досягненням мети контролю, знаходженням і оцінкою фактичного стану об'єкту контролю, яка внаслідок певної необ'єктивності може відрізнитися від істинного фактичного стану. Тому чим ближча до істинного фактичного стану його оцінка, тим об'єктивніший результат контролю, і навпаки [14, с. 9]. Крім того, автор виділяє чинники, що впливають на ефективність контролю: кадрове, інформаційне і науково-методичне забезпечення, нормативно-правове забезпечення контролю, яке є інтегруючим фактором.

Поряд з цим С. О. Шохін пропонує вимірювати ефективність діяльності контрольних органів шляхом аналізу ефективності, тобто відношенням результату до витрат, кожного проведеного контрольного

заходу. Для проведення порівняння встановлюється певний норматив на однорідні групи контрольних заходів, який має враховувати ступінь досягнення мети і раціональність відповідних витрат. Оцінка ефективності визначеної множини контрольних заходів за певний період часу проводиться шляхом розрахунку питомої ваги ефективних і неефективних заходів у загальній їх кількості з наступним порівнянням з встановленим допустимим значенням.

Вітчизняний дослідник І. В. Басанцов вважає, що поняття «результативність» значно ширше поняття «ефективність». При цьому результативність необхідно оцінювати не лише кількісно (тобто точно і недвозначно), а й якісно. Автор зауважує, що державну діяльність іноді дуже складно оцінити таким чином, але дослідження результативності має включати аналіз державної політики фінансування, процедури його проведення та отримані результати завершеного фінансування. При цьому не всю державну діяльність доцільно оцінювати на регулярній основі, зважаючи на витрати, які в окремих випадках можуть перевищувати отриманий результат [3].

На думку І. В. Басанцова, для зазначеної оцінки необхідно застосовувати об'єктивні критерії, які наводяться у науково-методичних і практичних рекомендаціях організації та проведення аудиту ефективності витрачання державних фінансових ресурсів. Також він зауважує, що критерієм ефективності, хоча і дещо умовним, може буде відношення суми відшкодованого державі збитку і витрат на контроль. Проте акцент треба робити не на своєчасному і повному усуненні виявлених недоліків, а на попередженні та недопущенні фінансових правопорушень у державному секторі економіки. Автор пропонує збільшити точність оцінки контролю за рахунок врахування витрат, що супроводжують його проведення, – кількість контролерів, тривалість перевірок, витрати на відрядження, транспорт тощо. Крім того, науковець запропонував використання таких непрямих показників результативності державного фінансового контролю:

- ступінь гарантій незалежності контролюючих органів; рівень повноважень та компетенції (прав і відповідальності);
- рівень організації (вирішення питання оптимального розподілу функцій між контролюючими органами як на державному, так і на регіональному рівнях);
- рівень прозорості та гласності діяльності контролюючих органів (за винятком окремих ситуацій);

– рівень якості виконання органами державного фінансового контролю своїх функцій;

– рівень професійних стандартів і кодексу етики [3].

Необхідно зазначити, що в цілому напрямок оцінки результативності державного фінансового контролю, представлений І. В. Басанцовим, є перспективним. Проте, на жаль, автор у роботі не розкриває методику визначення перелічених вище непрямих показників.

В. А. Жуков і С. П. Опенишев розширили формулу розрахунку економічної ефективності роботи органа фінансового контролю, додавши до чисельника суму грошових виразів соціального, організаційного та економічного ефектів. При цьому автори соціальний ефект фінансового контролю вбачають у підвищенні довіри суспільства до влади та покращенні її професіоналізму внаслідок вживання заходів у відношенні осіб, що спричинили порушення фінансового законодавства. Організаційний ефект полягає у передбаченні і реалізації заходів з покращення структури федеральної виконавчої влади. Відповідно економічний ефект пов'язаний з поверненням неправомірно використаних коштів, покращенням діяльності федеральної виконавчої влади в частині економії при використанні державних коштів, підвищенням ефективності їх використання. Суму зазначених ефектів автори називають виразом народногосподарської ефективності [6].

Такий підхід значно розширює спектр аспектів, за якими оцінюється ефективність роботи органів державного фінансового контролю, проте не враховує всіх ефектів.

В. В. Бурцев зауважує, що ефективність державного фінансового контролю можна оцінювати лише відносно діяльності його спеціально створених органів, а не в цілому, пояснюючи цю тезу тим, що проблематично оцінити діяльність всіх суб'єктів державного фінансового контролю, до числа яких входять також і керівники всіх державних організацій, в силу свого становища зобов'язаних здійснювати контроль. На думку автора, принаймні два показники у системі можуть свідчити про ефективність державного фінансового контролю, зокрема:

– прямий ефект – сума відшкодованих державі коштів за вирахуванням витрат на контроль. Автор також пропонує для деталізації оцінки ефективності видозмінювати цей показник,

наприклад, шляхом визначення суми відшкодованих державі коштів в розрахунку на одного контролера тощо;

- запобігання непотрібним витратам та іншим недолікам в управлінні державними фінансовими потоками і фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів шляхом проведення аналітичних досліджень, перевірок, ревізій, експертних оцінок тощо [4].

Крім того, ефективність державного фінансового контролю автор пропонує оцінювати за прийнятими за його результатами рішеннями – нормативно-правовими актами, проведеними організаційними заходами з удосконалення процедур управління державними фінансовими потоками тощо. Відповідно вищезгадану систему критеріїв ефективності він доповнює непрямыми показниками:

- рівень якості виконання органами державного фінансового контролю своїх функцій;
- дотримання професійних стандартів і кодексу етики;
- важливі якісні показники, що характеризують, наскільки діяльність органів державного фінансового контролю сприяла оптимізації функціонування конкретних організацій і змінам в бік покращення в динаміці соціально-економічного розвитку регіонів і галузей, в стилі роботи і механізмах управління органів державної влади [4].

Також В. В. Бурцев висловлюється за необхідність системної і комплексної стандартизації контролю, що підвищуватиме його ефективність.

Н. К. Рожкова у своєму дослідженні зазначає, що на поєднанні кількісної та якісної оцінки ефективності контролю наголошується майже у всіх публікаціях. При цьому якісні показники можуть бути використані для оцінки ефективності покращення методів контролю, удосконалення структур, підготовки і перепідготовки контролюючих кадрів, підвищення науково-технічного рівня системи контролю, посилення обґрунтованості рішень, підвищення культури контролю тощо [9].

В. З. Шевлоков розглядає організацію фінансового контролю як одну з складових транзакційних витрат держави. Він зазначає, що фінансові потоки, призначені для розподілу і доведені до бюджетоодержувачів, представляють собою різні величини, адже перерозподільні операції потребують транзакційних витрат (витрат на їх здійснення). Задачею інститутів фінансового контролю автор вважає

зниження трансакційних витрат шляхом мінімізації фінансових втрат держави на здійснення розподільних відносин і попередження нецільового використання бюджетних ресурсів [10].

Погоджуємося з ключовим висновком В. З. Шевлокова стосовно того, що на таку специфічну сферу управлінської діяльності, якою є фінансово-господарський контроль, не можна поширити загальноприйнятий критерій визначення економічної ефективності, що визначається відношенням кінцевого результату (корисного ефекту) до витрат на його отримання. Зазначені вище вади базової формули ефективності роблять її застосування не зовсім доречним при розрахунку ефективності у сфері контролю. Саме тому він пропонує для вирішення цієї проблеми використовувати не відносні, а абсолютні показники, що характеризують загальний ефект від реалізації діяльності контрольних органів [10].

Враховуючи викладене зауваження, автор в основу підходу до визначення економічної ефективності фінансового контролю покладає зниження трансакційних витрат руху поточних бюджетних і позабюджетних потоків, що, на його думку, дозволяє отримати більш високий соціально-економічний результат з тими ж фінансовими ресурсами. Економічну ефективність діяльності інституту поточного бюджетного і позабюджетного контролю він пропонує оцінювати через інтегральний показник, що характеризує зменшення трансакційних витрат руху поточних бюджетних і позабюджетних потоків в результаті діяльності контрольних органів. Прикладом може бути величина фактичної економії бюджетних коштів, що дозволяє врахувати такі параметри, як якість виконання функцій контрольних органів, своєчасність і повнота перерахування бюджетних коштів, рівень нецільових витрат, сума відшкодованих державі коштів, витрати на контроль тощо.

І. С. Микитюк вважає, що до переліку видів ефективності, крім економічної, необхідно включити соціальну, технічну, технологічну, управлінську та ін. Також він зазначає, що на практиці розрахунок ефективності фінансового контролю здійснюється експертним і розрахунковим методами та методом математичної статистики. Автор пропонує визначати ефективність державного фінансового контролю з точки зору результативності його організації та ефективності формування і використання бюджетних коштів. І. С. Микитюк надає

доволі широкий перелік абсолютних і відносних показників, що включають кількісні характеристики, які відображають:

- результативність діяльності (кількість перевірених об'єктів, обсяги перевірених коштів, кількість контрольних заходів);
- відносні структурні характеристики (показники навантаження, інтенсивності в розрахунку на одного контролера, зіставлення витрат і досягнутих результатів);
- ефективність використання фінансових ресурсів [8].

Враховуючи вищевикладене, сформулюємо підходи до оцінки ефективності системи державного аудиту.

По-перше, ситуація з визначенням ефективності системи державного аудиту ускладнюється неможливістю отримання швидких результатів – для повної реалізації заходів з її впровадження потрібен значний час і узгоджена дія багатьох факторів. Тому необхідно проводити комплексну оцінку за певний період, який може складати не менше 3-5 років. При цьому вважаємо можливим проведення так званої «проміжної» оцінки ефективності на різних етапах реалізації системи.

По-друге, ефективність має усвідомлюватися як оцінка досягнення певної мети. У цьому зв'язку необхідно розглядати досягнутий результат функціонування впроваджуваної системи. У будь-якому випадку справедливим буде загальний підхід до оцінки ефективності – чим вищий результат на одиницю докладених зусиль, тим більш досконалою є система. Водночас важливішим буде визначення абсолютного показника – загального ефекту від упровадження системи державного аудиту.

По-третє, як зазначалося вище, зовнішній державний аудит є складовою системи контролю державних фінансів, що також включає себе внутрішній контроль і аудит. Відповідно ці складові впливатимуть на оцінку загальної ефективності системи контролю державних фінансів, проте мають оцінюватися по-різному. Пояснимо цю тезу.

Внутрішній державний аудит представлений службами внутрішнього аудиту установ, організацій і підприємств. Мета їх створення – підвищення ефективності функціонування організацій, у яких вони створені, у тому числі шляхом зниження кількості порушень та їх попередження. Внутрішній контроль, що проводиться Державною аудиторською службою (колишньою Державною фінансовою інспекцією), спрямований на зменшення та попередження фінансових та інших порушень, у тому числі в системі державного управління.

Водночас організація внутрішнього державного контролю і аудиту спрямована на зменшення витрат на проведення зовнішнього аудиту. Зовнішній аудит має на меті підвищення транспарентності та якості державного управління шляхом визначення відповідності управління суспільними ресурсами встановленим критеріям та внесення пропозицій щодо коригування ситуації.

Отже, кожна складова системи контролю державних фінансів має свою мету, виходячи з якої і має аналізуватися їх ефективність. Наприклад, розрахунок ефективності служби внутрішнього аудиту може включати визначення економічної ефективності – зіставлення економії коштів внаслідок забезпечення їх законності та цільового витрачання, уникнення фінансових санкцій з витратами на організацію і функціонування служби. Водночас на рівні зовнішнього аудиту необхідно оцінювати й інші ефекти, що супроводжують досягнення його мети – соціальний, організаційний тощо.

По-четверте, особливості державного аудиту, його роль і функції у суспільстві дозволяють виокремити і розмежувати такі ефекти, спричинені його реалізацією:

- *економічний* – зменшення та припинення незаконних, нецільових, неефективних і нераціональних витрат суспільних ресурсів. Наголосимо на тому, що з часом кількість таких порушень, що виявляються контрольною системою, повинна мати тенденцію до зниження. Крім того, при обчисленні ефекту за певний проміжок часу сума витрат має обов'язково дисконтуватися;

- *організаційний* – оптимізація структури системи державного аудиту і всіх інших контрольних органів, що спричинена реалізацією заходів за результатами проведеного державного аудиту;

- *соціальний* – збільшення довіри суспільства до влади, внаслідок забезпечення її транспарентності та якості державного управління;

- *інституційний* – покращення функціонування і формування нових інститутів у суспільстві, спрямованих на сталий розвиток і розбудову економіки знань.

Підкреслимо ще раз, що ці ефекти мають оцінюватися виключно у зв'язку з функціонуванням системи державного аудиту. Зрозуміло, що визначити економічний і організаційний ефекти значно простіше ніж соціальний та інституційний. Проте подальші дослідження у цьому

напрямку дозволять сформулювати чіткі критерії, а також розробити конкретні методики їх оцінювання.

Також вважаємо доцільною звичну оцінку ефективності, особливо на початкових етапах реалізації системи державного аудиту, що супроводжуватимуться значними організаційними витратами. Необхідно зважати при цьому, що настання перелічених ефектів, особливо соціального та інституційного, відкладені у часі, а тому загальна ефективність може бути не такою значною. Разом з тим її результати не мають розцінюватися як однозначний сигнал до припинення запровадження системи державного аудиту, а лише, можливо, як необхідність переглянути певні організаційні його етапи.

Отже, погоджуючись з точкою зору В. А. Жукова і С. П. Опенишева щодо наявності різних типів ефектів, визначатимемо ефекти від функціонування зовнішнього державного аудиту ($E_{зда}$), представлені у формулі 1:

$$\sum E_{зда} = E_e + E_o + E_c + E_i - B_a \quad (1)$$

де E_e – економічний ефект;

E_o – організаційний ефект;

E_c – соціальний ефект;

E_i – інституційний ефект;

B_a – альтернативні (неявні) витрати.

Пояснимо введення показника альтернативних (неявних) витрат та його сутність. Особливістю зовнішнього державного аудиту є поділ завдань вищого органу державного аудиту, який його проводить, таким чином:

а) жорстко закріплена обов'язкова для виконання частина – завдання, що передбачені повноваженнями вищого органу державного аудиту та законодавством (аналіз і контроль виконання бюджету, виконання законів, фінансування загальнодержавних програм тощо);

б) обов'язкова частина відповідно до повноважень вищого органу державного аудиту, але з можливістю вибору щодо виконання – на прийняття рішення щодо проведення чи не проведення таких робіт впливає власна оцінка спроможності вищого органу державного аудиту, що враховує терміни та характер робіт (підготовка і надання

висновків і відповідей на звернення органів виконавчої влади, прокуратури і суду з питань, що належать до відання вищого органу державного аудиту, тощо);

в) варіативна частина – робота вищого органу державного аудиту, що обирається для виконання самостійно (аудит ефективності важливих соціально-економічних напрямів або програм тощо).

Обмеженість фінансових, трудових, часових та інших ресурсів на проведення державного аудиту, наявність альтернативних варіантів при виборі частини завдань спричиняють особливість, що непридатна аудиту у приватній сфері та державному внутрішньому фінансовому контролю. Відповідно в державному аудиті з'являється ситуація, коли неправильно обрані для розгляду тема або завдання можуть спричинити втрату суспільних ресурсів чи нераціональне їх використання внаслідок того, що ця сфера не потрапила до поля зору вищого органу державного аудиту, або потрапила із запізненням. Ще раз підкреслимо, що така ситуація є новою для контрольної системи і має адекватно оцінюватися при плануванні та обранні завдань вищого органу державного аудиту з варіативної частини.

Таким чином, при оцінці ефекту від зовнішнього державного аудиту мають бути враховані альтернативні (неявні) витрати, що супроводжують виключення певних завдань до виконання вищого органу державного аудиту на користь виконання інших.

У цілому ж ефект від трансформації системи контролю державних фінансів і введення системи державного аудиту можна оцінити за формулами 2, 3 і 4:

$$E_{КДФ} = \sum E_{ЗДА} + \sum E_{ВДК} + \sum E_{ВДА}, \quad (2)$$

$$\sum E_{ВДК} = E'_e + E'_o, \quad (3)$$

$$\sum E_{ВДА} = E''_e + E''_o. \quad (4)$$

де $E_{КДФ}$ – ефект від впровадження системи контролю державних фінансів;

$\sum E_{ЗДА}$ – сума ефектів від зовнішнього державного аудиту;

$\sum E_{ВДК}$ – сума ефектів від внутрішнього державного контролю;

$\sum E_{ВДА}$ – сума ефектів від внутрішнього державного аудиту.

З урахуванням вищевикладеного визначимо критерії ефективності системи державного аудиту. Критерієм при цьому будемо вважати ознаку, на підставі якої проводитиметься подальша оцінка ступеня досягнення мети. Необхідно зауважити, що кількість таких критеріїв має бути достатньою, але не безмежною. Тому пропонуємо, виходячи з попередніх міркувань, визначити критерії ефективності системи державного аудиту залежно від очікуваних ефектів. Кожному критерію відповідатиме група показників як кількісних, так і якісних, що описуватимуть функціонування системи.

При цьому кількісними показниками можуть бути: проведені контрольні заходи; вжиті заходи за результатами державного аудиту; підприємства, установи і організації, в яких виявлено фінансові порушення; контрольні заходи в розрахунку на одного державного аудитора, нові інститути, що з'явилися внаслідок функціонування системи державного аудиту; оприлюднені звіти чи бюлетені за результатами проведених аудитів тощо. Якісні ж показники характеризуватимуть систему державного аудиту відповідно до визначених постулатів, принципів, стандартів, що покладені в її основу. Приміром, це можуть бути покращення результатів виконання бюджету та розмірів державного боргу внаслідок проведення державного аудиту, відповідність професійних стандартів міжнародним вимогам, ступінь незалежності вищого органу державного аудиту, збільшення частки аудитів ефективності у загальному обсязі проведених контрольних заходів, підвищення професійного рівня державних аудиторів тощо.

Наприклад, Н. В. Шевченко пропонує для узагальненої оцінки ефективності державного фінансового контролю використовувати систему критеріїв, що складається з таких груп критеріїв: результативності, дієвості, економічності, інтенсивності та динамічності [11].

Також цікавою є пропозиція К. В. Коваленко щодо блоків критеріїв, за якими, на думку автора, доцільно розглядати ефективність системи зовнішнього державного фінансового контролю:

1) Зовнішні умови функціонування вищого органу фінансового контролю – нормативно-правове і організаційне забезпечення надання органу контролю необхідного рівня незалежності; наділення його необхідним обсягом повноважень щодо контролю за всіма ланками державних фінансів; встановлення відповідальності за невиконання

рекомендацій наданих вищим контрольним органом за результатами контрольно-аналітичних заходів; забезпечення контролю за вжиттям заходів після передачі матеріалів контрольним органом до відповідних органів охорони правопорядку тощо.

2) Внутрішні умови функціонування вищого органу фінансового контролю – відповідність діяльності міжнародним принципам, вимогам і стандартам; гласність та прозорість діяльності, доведення до відома суспільства основних результатів контрольних дій; використання сучасних методів аудиту державних фінансів; інтегрованість контрольного органу у світову спільноту, активне міжнародне співробітництво тощо.

3) Характеристика контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності вищого органу фінансового контролю – обсяг виявлених порушень у витрачаннях та управлінні державними ресурсами (нецільове та неефективне використання, обсяги, структура, динаміка); кількість охоплених контролем об'єктів і кількість проведених контрольно-аналітичних заходів; кількість переданих матеріалів до відповідних органів, кількість порушених справ та справ, за якими винесено звинувачувальний вирок; кількість винесених рекомендацій та реагування на них; обсяги виділеного фінансування на утримання та забезпечення контрольного органу тощо [7, с. 841].

Наголосимо на тому, що при визначенні ефектів від реалізації системи державного аудиту застосовуватимуться кількісні, якісні та змішані кількісно-якісні методи оцінки. При цьому якісні оцінки часто проводяться на підставі евристичного методу пізнання, заснованого на логіці та досвіді, при яких виявляється нова істотна інформація. На практиці це відбувається шляхом залучення експертів чи певних груп (населення, державних службовців, представників громадських організацій тощо) залежно від об'єкту оцінювання.

Отже, запропонований нами підхід до оцінки ефективності системи державного аудиту може стати основою для подальшої розробки критеріїв ефективності з закріпленням основних з них у стандартах, а також з визначенням масиву інформації, потрібної для такої оцінки, і внесенням її у відповідну звітність.

Підводячи підсумок, зазначимо, що запропоноване нами бачення застосування системного підходу до розвитку державного аудиту в Україні може бути прийняте за основу для подальших наукових розробок. Результатом реалізації внесених пропозицій стане

проведення трансформації системи контролю державних фінансів відповідно до вимог світових стандартів і внутрішніх національних потреб удосконалення державного управління.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Базась М. Ф. Методика та організація фінансового контролю : Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М. Ф. Базась. – К. : МАУП, 2004. – 440 с.
2. Бардаш С. В. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю / С. В. Бардаш, Т. С. Осадча // Економіка та держава. – 2011. – № 11. – С.16-19.
3. Басанцов І. В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України : дис. ... доктора екон. наук : 08.00.08 / Басанцов Ігор Володимирович. – Ірпінь, 2008. – 382 с.
4. Бурцев В. В. Система государственного финансового контроля : дис. ... доктора эконом. наук : 08.00.12, 08.00.10 / Бурцев Владимир Владимирович. – М., 2001. – 544 с.
5. Гутцайт Е. М. Актуальные проблемы аудита: базовая концепция, методология решения : дисс. ... доктора эконом. наук : 08.00.12, 08.00.13 / Гутцайт Евгений Михельевич. – М., 2004 – 343 с.
6. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль / В. А. Жуков, С. П. Опенышев. – М., 1999 – 385 с.
7. Коваленко К. В. Проблеми та перспективи оцінювання ефективності зовнішнього державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Коваленко К. В. // Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання. – 2015. – вип. 4. – с. 838-842. – Режим доступу : <http://www.global-national.in.ua/archive/4-2015/178.pdf>.
8. Микитюк І. С. Єдина система державного фінансового контролю в Україні : дис... канд. екон. наук : 08.00.08 / Микитюк Ігор Сергійович. – К., 2008. – 209 с.
9. Рожкова Н. К. Методология, методика и организация императивного контроля : дис. ... доктора эконом. наук : 08.00.12 / Рожкова Надежда Константиновна. – М., 2006. – 370 с.
10. Шевлоков В. З. Формирование институциональных основ финансового контроля государства : дис. ... доктора экон. наук :

08.00.10 / Шевлоков Валентин Зедович. – Санкт-Петербург, 2003. – 276 с.

11. Шевченко Н. В. Критерії та показники оцінки ефективності державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Н. В. Шевченко // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал . – Режим доступу : <http://magazine.faaaf.org.ua/kriterii-ta-pokazniki-ocinki-efektivnosti-derzhavnogo-finansovogo-kontrolyu.html>.

12. Шохин С. О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит : Теория и практика применения в России : Науч.-метод. пособие / С. О. Шохин, Л. И. Воронина ; Контрол.-счет. палата Москвы. – М. : Финансы и статистика, 1997 – 237 с.

13. Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации / С. О. Шохин – М. : Финансы и статистика, 1999. – 350 с.

14. Шохин С. О. Эффективность бюджетно-финансового контроля : монография / С. О. Шохин. – М. : Прогресс, 1995. – 62 с.