

УДК 342.9

**А.В. Семенова,**

аспірантка кафедри адміністративного, господарського права  
та фінансово-економічної безпеки Навчально-наукового інституту права  
Сумського державного університету

## **КРИТЕРІЇ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

**Анотація.** У статті розглянуто нормативні положення щодо оцінки ефективності діяльності Державної аудиторської служби України. Проаналізовано підходи вітчизняних дослідників до визначення критеріїв оцінки ефективності діяльності органів державного фінансового контролю. Розроблено систему критеріїв оцінки ефективності діяльності Державної аудиторської служби України.

**Ключові слова:** оцінка ефективності діяльності органів державного фінансового контролю, Державна аудиторська служба України, критерії оцінки ефективності діяльності органів державного фінансового контролю.

**Постановка проблеми.** В умовах складної соціально-економічної ситуації в країні вагомую роль у забезпеченні стабільності фінансової системи держави відіграє належним чином налагоджений механізм державного фінансового контролю, метою якого є збереження та сприяння ефективності використання державних фінансових ресурсів. Слід зазначити, що удосконалення цього механізму неможливе без попереднього оцінювання поточного стану його функціонування. Проте, на цей час в українському законодавстві практично відсутні положення, якими б регулювалась оцінка ефективності діяльності органів державного фінансового контролю. Крім того, у працях науковців, що досліджують цю проблему, зосереджено всю увагу на оцінці інспектування і майже не розглядається питання оцінки ефективності державного фінансового аудиту та інших форм державного фінансового контролю, що здійснюється

Державною аудиторською службою України.

**Аналіз останніх досліджень.** Дослідження питань оцінки ефективності діяльності органів державного фінансового контролю набуло розвитку в наукових доробках провідних вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема: Я. Тайнен, М. Кастерен, П.П. Андреев, О.О. Чечуліна, О.М. Шевченко, Н.В. Фоміцька, Л.Г. Михальчишина та ін.

**Метою статті** є розробка системи критеріїв оцінки ефективності діяльності Державної аудиторської служби України.

**Виклад основного матеріалу.** У Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26 січня 1993 року № 2939-ХІІ відсутні положення щодо процедури оцінювання ефективності здійснення державного фінансового контролю. Втім, це не свідчить про повну його відсутність. Адже, згідно

підпункту 12 пункту 4 Положення про Державну аудиторську службу України, що затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43 Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України та Міністерство фінансів України щомісяця отримують від Державної аудиторської служби України звіти про узагальнені результати контролю за дотриманням бюджетного законодавства [3].

Н.В. Фоміцька та О.М. Шевченко, зокрема, зазначають, що оцінка діяльності органів державного фінансового контролю в Україні на сьогоднішній день здійснюється за показниками, що відображаються в офіційних звітах. Результати проведених контрольних заходів характеризуються кількістю фінансових порушень, що призвели до втрат, у тому числі сумою недоотриманих фінансових ресурсів, незаконних витрат, нецільовим використання бюджетних коштів та матеріальних ресурсів, недостач; а також іншими порушеннями, пов'язаними зі заниженням в обліку вартості активів, сум боргових зобов'язань тощо. Отримані показники завжди виражені у фінансовому еквіваленті, що дає змогу оцінити результати державного фінансового контролю та порівняти їх з попередніми показниками. Фінансове вираження завжди є зручним для наглядної презентації, доступним і зрозумілим [5, с. 4].

Таким чином, конкретні відомості про методику чи критерії оцінювання ефективності здійснення Державною аудиторською службою України державного фінансового контролю на законодавчому рівні на цей час відсутні. При цьому, існує нагальна потреба у їх визначенні та закріпленні, адже оцінювати діяльність діючого органу державного фінансового контр-

олю комплексно на даний момент неможливо, бо наявна система оцінювання ефективності його діяльності враховує лише фінансово виражені показники, які не можуть об'єктивно вказувати на ефективність діяльності органу в цілому, адже зараз він здійснює державний фінансовий контроль не лише у формі інспектування, а й у формі державного фінансового аудиту.

При цьому, на доктринальному рівні питання оцінювання ефективності державного фінансового контролю розглядалось низкою вітчизняних науковців, якими розроблялись як відповідні методики, так і системи критеріїв такої оцінки.

Зокрема, Л.Г. Михальчишиною було визначено поняття критерію ефективності, що, на її думку, є головною відмінною ознакою і визначальною мірою пізнання суті ефективності, відповідно до якої здійснюється кількісна оцінка рівня цієї ефективності. Також, авторка вказує на те, що правильно сформульований критерій має відображати суть ефективності як економічної категорії [2, с. 145].

Більшість дослідників сходяться у думці про те, що оцінювання державного фінансового контролю можливо проводити аналізуючи фінансові показники. Так, наприклад, А. Хомутенко, А. Пашурою було розроблено авторську методику оцінювання державних фінансових інспекторів, описуючи яку вони зазначають, що ефективність діяльності Державної аудиторської служби України можна оцінювати за допомогою результативних показників її діяльності, а саме — кількості відшкодованих ресурсів, які надійшли до бюджетів усіх рівнів за результатами проведених контрольних заходів [6, с. 153].

Проте, не всі науковці вважають такий підхід виправданим. Так, напри-

клад, Н.В. Фоміцька, О.М. Шевченко зазначають про те, що оцінювання ефективності діяльності органів у сфері державного фінансового контролю за кількісними показниками, що характеризують виявлені порушення викликає певні питання. Перш за все про те, чи є високий показник фінансових порушень позитивним або ж негативним результатом. Адже, з одного боку, контролюючий орган, що зафіксував значну кількість порушень, доводить свій професіоналізм і сприяє притягненню винних осіб до відповідальності. З іншого боку, якщо контролюючим органом не виявлено суттєвих порушень, то це може означати, що підконтрольні суб'єкти сумлінно виконують свої обов'язки, а контролюючий орган функціонує лише формально. У першому випадку, позитивний результат — у контролюючого суб'єкта, а негативний — у підконтрольного, а в другому — навпаки. При цьому, як позитивний, так і негативний результат відображає ефективність діяльності контролюючого органу. Зрозуміло, що така оцінка дається в кожному конкретному випадку, але з наукової точки зору, необхідно встановити певні критерії результативності для системи в цілому [5, с. 2].

Крім того, при оцінці кількісних показників, виражених фінансово, часто губиться зміст контролю. Адже, основним завданням контролюючого органу є попередження повторного здійснених правопорушень. Проте, на практиці основним завданням стає виявлення більшої кількості правопорушень для покращення свого рейтингу в системі органів фінансового контролю, що може призводити до таких негативних наслідків як: поверхневий підхід у питаннях, які не впливають на показники результативності контролю; пошук можливостей ство-

рення показників, які не можна розцінювати як порушення; інтерпретація порушень як таких, що не належать до категорії порушень, що призвели до втрат; перекручення реальних результатів звітності; створення неправдивої практики здійснення контрольного заходу; щорічне збільшення кількості фінансових правопорушень як результат боротьби за рейтинг; формування негативного іміджу органів державного фінансового контролю [5, с. 7].

Щодо головного критерію ефективності державного фінансового контролю Н. Шевченко зазначає, також, те, що ним є кінцевий результат, тобто сукупність об'єктивних наслідків контролю. Для отримання даних про цей результат необхідно володіти інформацією щодо змісту діяльності контролюючого органу, реакції на його дії суб'єктів контролю та про зміни в управлінській діяльності, що відбуваються в результаті фінансового контролю. При цьому облік наслідків контролю є, також, необхідним, адже ефективність державного фінансового контролю — це досягнення не будь-якого позитивного результату, а тільки того результату, що є наслідком контролю. Однак результати державного фінансового контролю не можна вважати об'єктивними, якщо не враховувати витрати на його проведення, які можуть бути більшими або меншими і повинні порівнюватись з його результатами. Рівень ефективності державного фінансового контролю тим вищий, чим менше зусиль і коштів витрачено на досягнення позитивного результату. Таким чином, одним із критеріїв ефективності державного фінансового контролю слід вважати його економічність [7, с. 4].

Н.В. Фоміцька та О.М. Шевченко, також, зазначають про те, що показники оцінки ефективності фінансового

контролю повинні відображати виявлення: відхилень від стандартів; порушень принципу законності; порушення ефективного використання фінансових ресурсів; порушень економного управління фінансовими ресурсами. При цьому, критерії оцінки діяльності органів державного фінансового контролю варто розробляти не лише на основі кількісних показників, але і враховуючи заходи для запобігання подальшому повторення виявлених правопорушень. Існує нагальна потреба у зміні державної політики у сфері оцінювання ефективності діяльності органів державного фінансового контролю, а саме — відхід від звітності за критеріями фінансових порушень [5, с. 7].

Слід зазначити, що на нормативному рівні такі існують визначені критерії оцінки ефективності фінансового контролю, але лише для окремих інституцій. Так, пунктом 9.2.1 Положення про порядок здійснення внутрішнього фінансового контролю в системі органів Міністерства юстиції України, затвердженого Наказом Міністерства юстиції України від 03 квітня 2007 року №152/5 як основні критерії оцінки ефективності внутрішнього фінансового контролю визначено:

1) наявність контрольного підрозділу в структурі об'єкта контролю або відповідної посади у штатному розписі; наявність внутрішньої нормативної бази, якою регулюється здійснення внутрішнього фінансового контролю; наявність факту закріплення осіб, відповідальних за здійснення фінансового контролю та визначення кола їхніх обов'язків;

2) ефективність механізму інформування керівництва об'єкта контролю про результати внутрішнього контролю, надання практичних рекомендацій щодо вдосконалення досліджених

процесів діяльності та своєчасність адекватного зворотного реагування; дієвість внутрішнього фінансового контролю і практичне впровадження його результатів [4].

Найбільш повний перелік критеріїв оцінювання ефективності діяльності органу, що здійснює державний фінансовий контроль, яким враховуються не лише фінансові показники було розроблено К.В. Коваленко. Вона зазначає, що така оцінка має проводитись комплексно за наступними блоками критеріїв:

1. Зовнішні умови функціонування, що полягають у нормативно-правовому та організаційному забезпеченні: необхідного рівня незалежності органу; необхідного обсягу повноважень щодо контролю за всіма ланками державних фінансів; взаємодії з іншими контрольними органами та органами державної влади; встановлення відповідальності за невиконання рекомендацій наданих органом за результатами контролю; контролю за вжиттям заходів після передачі матеріалів контролю до правоохоронних органів.

2. Внутрішні умови функціонування: дотримання органом міжнародних принципів, вимог і стандартів; гласність та прозорість діяльності; використання сучасних методів аудиту; активне міжнародне співробітництво тощо.

3. Характеристика контрольно-ревізійної та експертно-аналітичної діяльності органу: обсяг виявлених порушень; кількість підконтрольних об'єктів та кількість проведених контрольно-аналітичних заходів; кількість матеріалів, переданих до відповідних органів, кількість порушених справ та справ, за якими винесено звинувачувальні вироки; кількість винесених рекомендацій та результати реагування на них; обсяги витрат на

утримання та забезпечення діяльності органу тощо [1, с. 84-85].

Слід зазначити, що вищезазначені наукові доробки викладені в контексті оцінювання ефективності державного фінансового контролю у формі інспектування. Проте, Державною аудиторською службою України здійснюється, також, державний фінансовий аудит, провести оцінювання ефективності якого ще складніше. Адже, як зазначає Л.Г. Михальчишина, на практиці достатньо важко оцінити ефективність аудиту через цілу низку причин, серед яких можна виокремити такі як: неможливість виміряти результат кількісно в кожному окремому випадку; залежність ефективності аудиту не лише від самих аудиторів, але, у значній мірі, і від виконання підконтрольними суб'єктами наданих ними рекомендацій; неможливість об'єктивно оцінити отримані під час проведення аудиту результати [2, с. 147].

Але, слід зазначити, що методики та критерії оцінювання ефективності аудиту існують і на їх основі можна розробити відповідну методику та критерії оцінювання ефективності діяльності органу, що здійснює державний фінансовий контроль. Так наприклад Ян ван Тайнен, П.П. Андреев, О.О. Чечуліна, Манфред ван Кастерен та ін. розробили рекомендації для внутрішньої та зовнішньої оцінки якості функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору України. Ними було вкременено такі критерії оцінювання як:

1. Організаційно-правові засади функціонування підрозділу аудиту: взаємозв'язок керівника підрозділу з керівником підконтрольного суб'єкта; статус, структура та чисельність підрозділу, його незалежність.

2. Кадрова політика підрозділу, що включає: дотримання вимог Кодексу

етики аудитора; рівень зрілості підрозділу, стабільність кадрової політики, укомплектованість підрозділів, наявність відповідної кваліфікації персоналу.

3. Внутрішня нормативно-правова база підрозділу: визначення Програми забезпечення та підвищення якості аудиту; регламентація поточної діяльності підрозділу.

4. Система планування роботи підрозділу аудиту та стан виконання планів: порядок формування, затвердження планів та внесення змін; стан виконання планів.

5. Організаційні та функціональні аспекти проведення аудиту: дотримання вимог законодавства щодо організації аудитів; ефективність дій аудиторів та якість документування матеріалів аудитів.

6. Результативність проведених аудитів та реалізація аудиторських рекомендацій: аналіз результативності аудитів, включаючи достовірність звітності; реалізація результатів; стан моніторингу впровадження аудиторських рекомендацій [8, с. 22].

**Висновки.** Отже, основним недоліком в оцінюванні ефективності діяльності органу, що здійснює державний фінансовий контроль на цей час є те, що воно проводиться на основі поданих органом звітів і враховує здебільшого лише результати, виражені у фінансовому еквіваленті. Крім недостатньої об'єктивності, такий підхід призводить ще й до низки інших негативних наслідків, зумовлених боротьбою за місце в рейтингу. Найбільш вагомим з яких є зниження фактичної ефективності діяльності органу державного фінансового контролю та формування його негативного іміджу серед підконтрольних суб'єктів.

Зважаючи на результати згаданих вище досліджень ми вважаємо

за доцільне сформувати наступну систему критеріїв оцінювання ефективності діяльності Державної аудиторської служби України як органу, що наділений повноваженнями щодо здійснення державного фінансового контролю:

1. Нормативно-правове забезпечення діяльності органу, що здійснює державний фінансовий контроль. Цим критерієм визначається наявність: основних нормативно-правових актів, якими визначається його статус; наявність нормативно правових-актів, що визначають умови діяльності органу (порядки проведення інспектування, державного фінансового аудиту тощо); наявність та повнота локальної нормативно-правової бази (наявність затверджених методик роботи, кодексів професійної етики, наказів тощо).

2. Кадрове забезпечення та умови роботи персоналу. Цей критерій має враховувати кількість штатних працівників, що займають відповідні посади, їх кваліфікацію, навантаження, професійні якості тощо.

3. Рівень налагодженості взаємовідносин з іншими органами, пов'язаними із здійсненням заходів державного фінансового контролю, зокрема, з правоохоронними органами, які займаються подальшим розслідуванням правопорушень, виявлених Державною аудиторською службою України.

4. Якість організаційного забезпечення діяльності органу щодо здійснення державного фінансового контролю, що включає наявність затверджених планів діяльності та стан їх виконання, аналіз дій керівництва щодо управління діяльністю органу тощо.

5. Економічна ефективність діяльності органу державного фінансового контролю. Для оцінювання за цим критерієм мають аналізуватись обсяги

фінансування діяльності органу та їх співвідношення з фактично досягнутими результатами.

6. Показники державного фінансового контролю у формі інспектування, які відображають: кількість виявлених органом правопорушень; суми виявлених фінансових збитків, завданих державі; кількість матеріалів, переданих правоохоронним органам; результати розслідувань за матеріалами, що були передані правоохоронним органам тощо.

7. Показники державного фінансового контролю у формі державного фінансового аудиту, що можуть бути отримані під час аналізу аудиторських звітів на предмет: дотримання вимог законодавства при проведенні аудиту, об'єктивності аудиторів, повноти відомостей, викладених в аудиторських звітах, обґрунтованості наданих аудитором рекомендацій. Крім того, має враховуватись те, як було використано рекомендації державного аудитора підконтрольним суб'єктом та чи було це зроблено взагалі. А також, як застосування цих рекомендацій вплинуло на стан справ підконтрольного суб'єкта.

8. Показники державного фінансового контролю у формі контролю за дотриманням законодавства у сфері закупівель: кількість проведених перевірок, кількість виявлених порушень, кількість усунутих правопорушень тощо.

9. Взаємодія з підконтрольними суб'єктами. Цей критерій має включати оцінку професійності відповідних працівників Державної аудиторської служби України безпосередньо при проведенні контрольних заходів: дотримання ними положень законодавства, професійної етики, доступність роз'яснень, які вони надають працівникам підконтрольних суб'єктів щодо

можливості усунення правопорушень чи оптимізації їх діяльності тощо.

Слід зазначити окремо про методи, що мають використовуватись при оцінюванні ефективності діяльності органу державного фінансового контролю за останнім критерієм. Така оцінка можлива при застосуванні, наприклад, різного роду опитувань серед працівників підконтрольних суб'єктів, які комунікували з державними фінансовими інспекторами чи державними фінансовими аудиторами. Також, можливе застосування

методу фокус-груп, що допомогло б виявити та більш глибоко дослідити недоліки у діяльності працівників, що безпосередньо здійснюють державний фінансовий контроль, які неможливо простежити зсередини. Цей критерій, на нашу думку, є одним із основних, адже передбачає налагодження зворотного зв'язку з підконтрольними суб'єктами, що сприятиме виконанню пріоритетного завдання Державною аудиторською службою України, яке полягає у попередженні фінансових правопорушень.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Коваленко К.В. Методика оцінювання та оцінка ефективності зовнішнього державного фінансового контролю в Україні. Перший незалежний науковий вісник. 2015. № 1. С. 83-89.
2. Михальчишина Л.Г., Маловічко Л. Оцінка ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2014. № 2. С. 144-148.
3. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 лютого 2016 року № 43. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF> (дата звернення: 25.08.2018).
4. Про затвердження Положення про порядок здійснення внутрішнього фінансового контролю в системі органів Міністерства юстиції України: Наказ Міністерства юстиції України від 03 квітня 2007 року №152/5. URL: [http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v152\\_323-07](http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/v152_323-07) (дата звернення: 25.08.2018).
5. Фоміцька Н.В., Шевченко О.М. Результативність діяльності органів державного фінансового контролю в Україні: проблеми оцінки. Теорія та практика державного управління. 2013. Вип. 4. С. 161-168.
6. Хомутенко А., Пашура А. Критеріальний апарат для оцінювання ефективності контролю-перевірочної діяльності органів державної аудиторської служби України. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2016. № 8. С. 150-163.
7. Шевченко Н. В. Оцінка ефективності державного фінансового контролю в системі фінансових відносин. Демократичне врядування. 2011. Вип. 7. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeVr\\_2011\\_7\\_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeVr_2011_7_22) (дата звернення: 25.08.2018).
8. Ян ван Тайнен, Андреев П.П., Чечуліна О.О., Манфред ван Кастерен та ін. Внутрішня та зовнішня оцінка якості функції внутрішнього аудиту в органах державного сектору України. Київ: ТОВ «Європейський інститут державного управління та аудиту», 2012. 70 с.

*Семенова А.В.*

**Критерии оценки эффективности деятельности Государственной аудиторской службы Украины.**

**Аннотация.** В статье рассмотрены нормативные положения касательно оценки эффективности деятельности Государственной аудиторской службы Украины. Проанализировано подходы отечественных ученых к определению критериев оценки эффективности деятельности органов государственного финансового контроля. Разработана система критериев оценки эффективности деятельности Государственной аудиторской службы Украины.

**Ключевые слова:** оценка эффективности деятельности органов государственного финансового контроля, Государственная аудиторская служба Украины, критерии оценки эффективности деятельности органов государственного финансового контроля.

*A. Semenova*

**Criteria of evaluation of the effectiveness of the activity of the State Audit Service of Ukraine.**

**Summary.** In the article reviewed normative provisions about the evaluation of the effectiveness of the activity of the State Audit Service of Ukraine. Was analyzed the approaches of domestic researchers to the definition of criteria for assessing the effectiveness of the bodies of state financial control. Has been developed the system of criteria for evaluating the effectiveness of the State Audit Office of Ukraine.

**Keywords:** evaluation of the effectiveness of the state financial control, the State Audit Service of Ukraine, the criteria for evaluating the effectiveness of the state financial control bodies.

