

До того ж застосування вибіркового дослідження не дозволяє державному аудиту досягти мети здійснення контрольного заходу. Таким чином методи державного аудиту, розподілені за ступенем значущості (авторське бачення), наведені на рисунку.



Рис. Методи державного аудиту, розподілені за ступенем значущості (авторське бачення)

Отже, як видно з рисунку, державний аудит передбачає застосування широкого спектра методів, доцільність застосування яких доведена в межах даного дослідження.

Таким чином, наукова новизна даного дослідження полягає в уточненні методів державного аудиту шляхом аналізу існуючих методів державного фінансового контролю на предмет доцільності їх застосування при здійсненні державного аудиту та їх пристосованості до даної форми контролю. При цьому як напрямок подальших досліджень слід зазначити необхідність розробки механізму застосування методів державного аудиту в умовах економії робочого часу державних аудиторів.

**Література:** 1. Басанцов І. В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти : монографія / І. В. Басанцов. – К. : Видавничий дім "Корпорація", 2006. – 234 с. 2. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко ; [за ред. засл. діяча науки і техн. України, докт. екон. наук, професора М. Т. Білухи. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888 с. 3. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : монографія / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2000. – 356 с. 4. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / В. П. Бондар. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 456 с. 5. Данилевский Ю. А. Государство и финансовый контроль :

монографія / Ю. А. Данилевский, Л. Н. Овсянников. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 312 с. 6. Дондик Н. Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розслідування економічних злочинів : монографія / Н. Я. Дондик. – К. : Атіка, 2007. – 144 с. 7. Лапицька С. Ю. Фінансовий контроль як частина управлінського процесу : монографія / С. Ю. Лапицька. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2003. – 104 с. 8. Литвинчук Т. В. Методологічні засади сутності контролю як функції управління / Т. В. Литвинчук // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2000. – № 2 (20). – С. 30–33. 9. Ярошенко С. П. Теоретичні і методологічні основи контролю : монографія / С. П. Ярошенко, Г. І. Пінькас, О. С. Кобичева. – Суми : ВТД "Університетська книга", 2007. – 251 с. 10. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с. 11. Голуб Ю. О. Загальні аспекти застосування аналітичних прийомів в аудиторській діяльності / Ю. О. Голуб // Управління розвитком. – 2008. – № 5. – С. 41–43. 12. Голуб Ю. О. Теоретичні аспекти економічного аналізу в контрольно-ревізійній діяльності / Ю. О. Голуб // Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції "Динаміка наукових досліджень – 2005". Т. 13 : Облік і аудит. – Дніпропетровськ : Наука і освіта. – 2005. – С. 13–16. 13. Синюгіна Н. В. Метод інвентаризації в аудиторському процесі та заходи підвищення ефективності його застосування / Н. В. Синюгіна // Управління розвитком. – ХНЕУ. – 2008. – № 5. – С. 43–44.

Стаття надійшла до редакції  
11.10.2010 р.

УДК 341.233.11(477)

Лин Я. І.

## ОЦІНКА І КОНТРОЛЬ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ДЕРЖАВНИХ КОШТІВ

*Анотація.* Розкрито роль державного фінансового контролю в оцінці ефективності використання бюджетних коштів. Проаналізовано підходи до оцінки ефективності використання державних коштів.

*Аннотация.* Раскрыта роль государственного финансового контроля в оценке эффективности использования бюджетных средств. Проанализированы подходы к оценке эффективности использования государственных средств.

*Annotation.* The role of public financial control in assessing the effectiveness of the budget funds is considered. The approaches to assessing the effectiveness of budget funds are analyzed.

*Ключові слова:* оцінка ефективності, державний фінансовий контроль, використання державних коштів, державне управління.

Соціально-економічні перетворення, що відбуваються у світовому господарстві останніми роками, стосуються практично всіх функцій державного управління, у

тому числі і контрольних. Перехід до ринкових відносин, інтеграція у світовий простір, виникнення нових напрямів діяльності показали, що ринкова економіка не може бути повністю саморегулюючим механізмом, оскільки втрачається організаційний взаємозв'язок її елементів, що забезпечують об'єднання економічних суб'єктів країни в цілісну економічну систему.

Крім того, наслідком недооцінювання ролі держави у цих процесах стало зростання фактів неефективного використання бюджетних коштів, що ставить під сумнів реалізацію стратегічних планів соціально-економічного розвитку країни, що є абсолютною неприпустимим у період відновлення після наслідків світової фінансової кризи. Саме тому питання оцінки і контролю ефективності використання державних коштів є надзвичайно актуальним як в Україні, так і у світовому співтоваристві.

Після значної кількості помилок в економічному управлінні, які тією чи іншою мірою впливають на суспільство, відчувається консолідація думок вчених, громадських та політичних сил з приводу необхідності формування ефективної системи державного регулювання ринкової економіки.

У науковій літературі питання ефективності державного фінансового контролю займає вагомe значення, зокрема у працях таких українських та більшою мірою російських вчених, як: Барановський О. І., Бурцев В. Б., Васильєва М. В., Воронін Ю. М., Корвіна Е. Б., Родионова В. М., Рубан Н. І., Симоненко В. К., Симонова Л. А., Степашин С. В., Стефанюк І. Б., Петренко Н. І., Столяров Н. С., Чичелев М. Е., Чумакова І. Ю., Шохин С. О. та інших, а також іноземних науковців: Тоні Англерид, Пол Д. Епштейн, Девід Н. Смонне, Джеральд Дж. Міллер, Стюарт С. Нагель, Теодор Х. Пойстер, Марк Холцер та ін.

Метою статті є аналіз підходів до оцінки ефективності використання державних коштів та обґрунтування ролі державного фінансового контролю у цьому процесі.

Багато держав у своїй соціально-економічній політиці продовжують реалізовувати курс, спрямований на ліквідацію системного державного регулювання економікою. Проте кожного разу вони стикаються із проблемами, вирішення яких можливе лише за умов відповідного втручання саме з боку держави. Особливо такого роду проблеми виникають у сфері державних фінансів, ефективне використання яких і забезпечує стратегічний та економічний розвиток країни.

Зміцнення ролі держави в цих процесах в основному повинне проявлятися у забезпеченні функції держави як ефективного власника та розпорядника коштів. Саме тому питання, як і наскільки ефективно використовуються фінансові ресурси, а також наскільки ефективним є контроль за цим процесом, займає ключову роль у даному питанні.

Варто зазначити, що "ефективність" у контексті використання коштів представлена як відносне поняття, що виражається відношенням результату від будь-якого заходу та витрат на його здійснення.

Проте, як зазначають українські автори, до співвідношення "результати – затрати" необхідно ставитись дуже обережно, не впадати у крайнощі, бо це може призвести до неправильних результатів або неточних визначень ефективності. Зокрема, при оцінці ефективності слід враховувати не лише кількісні, але й якісні характеристики [1, с. 130].

Ураховуючи цю особливість, ефективним можна визначити лише таке використання коштів, яке призвело до отримання максимального співвідношення як кількісних, так і якісних ефектів.

Виходячи з цього, основною відмінністю, яка відрізняє поняття ефективності у сфері виробництва та у сфері державних фінансів, є те, що зростання ефективності ви-

робництва означає одержання більшого економічного ефекту (або для одержання економічного ефекту використано менше ресурсів), у свою чергу, ефективність щодо використання державних коштів не завжди і необов'язково означає одержання економічного ефекту.

Це можна пояснити тим, що аспектами, які визначають ефективність державних видатків, виступають не лише економічні та виробничі результати, але й такі, як вплив на навколишнє середовище, зростання науково-технічного потенціалу, вирішення соціальних проблем, підвищення правової культури, покращення інвестиційного клімату тощо.

Важливо зазначити також те, що чим ефективніше працюють державні структури, які надають суспільству різноманітні послуги, тим ефективніше працює й економіка, яка демонструє реальні практичні результати.

Саме тому важливу роль у даному процесі відіграє діяльність органів, уповноважених розпоряджатися фінансовими ресурсами держави, ефективність діяльності яких зводиться не лише до певних деталей, а повинна бути вмонтована у структуру управління точно так, як і вона вмонтована в будь-який механізм [2, с. 51].

Виходячи з цього, "ефективність діяльності" органу, що використовує державні кошти, – це комплексне поняття, яке визначається з ефективності складових процесів і показує те, як ефективно організація використовує виділені їй ресурси для виготовлення необхідних товарів та послуг щодо поставлених норм, цілей та стандартів.

Проте для забезпечення ефективності діяльності, досягнення поставлених цілей і результатів однією з найважливіших умов є контроль ефективності, який спрямований на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління фінансовими ресурсами, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів.

Досить вдало в цьому контексті зазначають українські автори [3, с. 78], що у системі управління механізм контролю є формою реалізації механізму зворотного зв'язку. Саме через контроль здійснюється зворотний зв'язок між об'єктом та суб'єктом управління, доводиться інформація про стан об'єкта управління.

Таким чином, контроль ефективності орієнтований на кінцевий результат з прийняттям заходів, спрямованих на усунення фінансових та інших порушень, а також доведення до логічного завершення результатів контрольної діяльності [3, с. 50].

Якщо ж розглядати державний фінансовий контроль за конкретними напрямками, то можна виділити два підходи до оцінки ефективності використання державних (бюджетних) коштів:

1) оцінка ефективності використання бюджетних коштів і діяльності підконтрольних суб'єктів;

2) оцінка ефективності самого державного фінансового контролю з точки зору системи, що здійснює цей контроль (результативність діяльності органів контролю).

Ці дві складові в сукупності лежать в основі ефективності фінансів. Перша з них є основною, оскільки вона відтворює сутність фінансів, характеризує якість формування та використання бюджетних коштів. Проте не менш важливою залишається й ефективність функціонування органів контролю, яка також відіграє велику роль у досягненні кінцевої мети.

Основною мірою складової ефективності використання бюджетних коштів і діяльності підконтрольних суб'єктів слугує результат, який вказує, наскільки економічно, ефективно та ціленаправлено витрачені бюджетні кошти.

Виходячи з цього, у науковій літературі існує підхід, відповідно до якого виокремлюють чотири варіанти ефек-

тивності використання державних фінансових ресурсів. Зокрема:

1) раціональне й ефективне – обрано оптимальний шлях вирішення проблеми, дотримано принцип ефективності;

2) раціональне, але неефективне – обрано оптимальний шлях вирішення проблеми, але не дотримано принцип ефективності;

3) нераціональне, але ефективне – принцип ефективності дотримано в рамках вибраного шляху вирішення проблеми, але даний шлях серед наявних не є найкращим;

4) нераціональне і неефективне – крім того, що вибраний шлях вирішення проблеми не є найкращим серед наявних, при його реалізації не дотримано принцип ефективності [4, с. 57].

Проте даний підхід не дає можливості чітко оцінити ефективність, адже принцип ефективності сам по собі передбачає вибір оптимального шляху вирішення питання, таким чином даний підхід можна скоротити до двох варіантів ефективності: раціональне і ефективне або нераціональне і неефективне.

Якщо підходити більш детально до процесу оцінки ефективності використання державних коштів, то, перш за все, необхідно уточнити, про які його аспекти йде мова, адже кожному заходу притаманні мета, завдання, робочі дії.

Варто зазначити, що даний підхід дає можливість більш детально оцінити ефективність використання коштів на кожному рівні відповідальності.

У даному випадку трьом видам ефективності використання бюджетних коштів можна співставити три рівні відповідальності відповідно до рівня прийняття рішень:

- ефективність досягнення цілей заходу – законодавчий орган і вищий орган виконавчої влади;

- ефективність вирішення завдань – головний розпорядник бюджетних коштів, що здійснював проектування заходу та представив захід для виділення бюджетних коштів на його фінансування;

- ефективність реалізації робочих дій – організація, що розпоряджається коштами, виділеними з бюджету на реалізацію заходу.

Ефективність реалізації робіт або ефективність діяльності організації (Еорг) визначається величиною збиткового використання бюджетних коштів, що викликано нераціональними управлінськими рішеннями, які можна розрахувати за формулою:

$$E_{\text{орг}} = Z_0 / Z_0 + Z_{\text{збит}}$$

де  $Z_0$  – витрати бюджетних коштів, здійснені організацією на реалізацію заходу, за умови, що всі управлінські рішення є раціональними (номінальні витрати);

$Z_0 + Z_{\text{збит}}$  – фактичні витрати організації, що перевищують номінальні на величину збиткових витрат унаслідок прийняття нераціональних управлінських рішень.

Очевидно, що ефективність діяльності організації можна оцінити лише на стадії розгляду звіту про виконання заходу, аналізуючи ефективність прийняття управлінських рішень [5, с. 9].

Також варто зазначити, що при комплексній оцінці ефективності бюджетних витрат і управління державною та муніципальною власністю аналізуються:

- соціальна ефективність з точки зору досягнення визначених соціально значущих результатів від наданих населенню бюджетних послуг, на надання яких використано державні та муніципальні кошти;

- економічна ефективність з позиції співвідношення послуг та витрат на їх надання, тобто досягнення ви-

значених кінцевих результатів діяльності на одиницю витрат [3, с. 50].

Наприклад, економічна ефективність при будівництві лікарні може визначатися здійсненими витратами в розрахунку на одне койко-місце, соціальна ефективність при цьому може проявитися у зниженні захворюваності, смертності, підвищенні кваліфікованої безплатної медичної допомоги.

Варто зазначити також те, що особливість оцінювання соціальної ефективності розкривається в основному через здійснення органами фінансового контролю аудиту ефективності, який вже сьогодні відіграє важливу роль у практичній діяльності органів фінансового контролю.

Особливістю даного аудиту є те, що він дає можливість не лише дослідити ефективність управління державними фінансовими ресурсами, але й виявити недоліки і порушення, а також запропонувати шляхи їх усунення з метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів. Крім того, він охоплює не лише специфічну фінансову діяльність, але й увесь спектр державної діяльності, у тому числі організаційну і адміністративні системи. Таким чином, він передбачає перевірку різних сторін діяльності державних та інших органів з метою визначення ефективності використання ними бюджетних коштів, виділених для надання відповідних державних послуг, виконання державних, галузевих і регіональних програм.

Відповідно до світової практики, існують три форми здійснення аудиту ефективності, зокрема:

1. Спрощений аудит ефективності (САЕ) – дає відповідь на запитання "Чи справляється управлінська система із поставленими завданнями?".

2. Традиційний аудит ефективності (ТАЕ) – дає відповідь на запитання "Чи відповідають результати роботи встановленим критеріям? (завдання і цілі, плани, принципи, очікувані показники, що може статися)".

3. Розширений аудит ефективності (РАЕ) – дає відповідь на запитання "Які перешкоди стоять на шляху діяльності належної якості?".

Якщо ж відобразити ці форми аудиту на осях координат, можна чітко побачити відмінність аудиту ефективності, зокрема від фінансового аудиту (рисунок).

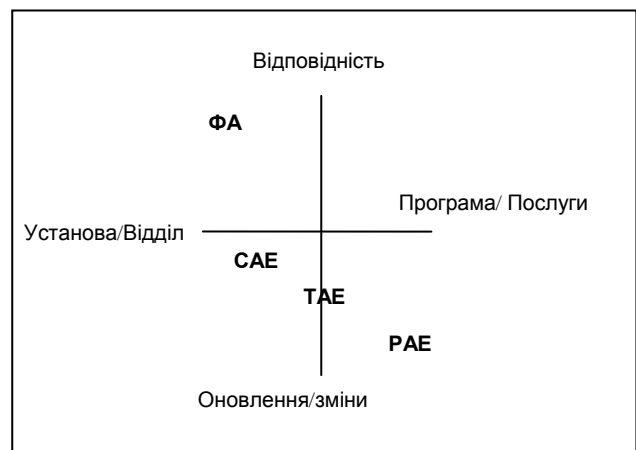


Рис. Відмінність між фінансовим аудитом та окремими формами аудиту ефективності

Другою складовою в оцінці ефективності використання бюджетних коштів є ефективність функціонування органів контролю, які її забезпечують. До найбільш загальних критеріїв ефективності діяльності органів державного

фінансового контролю науковці відносять результативність, дієвість та економічність.

Узагалі, поняття "критерій" походить від грецького слова "kriterion", що означає засіб для судження, мірило порівняння, оцінки. У нашому випадку критерій є засобом оцінки та порівняння різних варіантів функціонування контрольної системи [1, с. 132–136].

Проте критерії ефективності фінансового контролю – результативність, дієвість та економічність – дозволяють судити про неї лише в загальній формі. Конкретно оцінювати практичні результати фінансового контролю допомагають розробка і використання стійких, постійних вимірників-показників.

Виявлення та розробка показників ефективності фінансового контролю, їх систематизація, встановлення взаємозв'язку та взаємозалежності між різними показниками контролю і його результатами – непросте завдання. Для його виділення необхідна цілеспрямована методична робота.

За всієї складності виділення критеріїв ефективності фінансового контролю в рамках загальної ефективності управлінської діяльності їх визначення все-таки можливе під час використання таких методологічних підходів.

По-перше, слід чітко розрізняти різновиди ефективності фінансового контролю. У працях окремих дослідників виділяються, по-перше, макроефективність державного фінансового контролю і, по-друге, проміжна ефективність діяльності органів державного фінансового контролю [6, с. 319–320; 7, с. 468–472].

Макроефективність, на їх думку, – це сума ефектів, отриманих від проведення фінансового контролю, які можна класифікувати таким чином:

- соціальний ефект;
- організаційний ефект;
- економічний ефект.

Кількісну оцінку макроефективності фінансового контролю пропонується визначати за такою формулою [8]:

$$E_{\text{еф}} = E_c + E_o + E_e / 3,$$

де  $E_{\text{еф}}$  – економічна ефективність;

$E_c$  – грошовий вираз соціального ефекту;

$E_o$  – грошовий вираз організаційного ефекту;

$E_e$  – грошовий вираз економічного ефекту;

3 – витрати на утримання органу фінансового контролю.

Тобто ця формула визначає макроефективність як суму ефектів. Проте не всі показники та не завжди можна оцінити кількісно й у грошовій формі, тому у практичній діяльності найбільш прийнятний спрощений варіант розрахунку економічної ефективності фінансового контролю, який можна визначити за такою формулою:

$$E_{\text{еф}} = E_b + E_d / 3,$$

де  $E_b$  – кошти, повернені на бюджетні рахунки та до державного бюджету;

$E_d$  – кошти, отримані внаслідок поліпшення діяльності об'єкта контролю.

Проміжна ефективність діяльності органу державного фінансового контролю – це співвідношення економічних результатів виконання, виявлених під час перевірки порушень (повернення коштів до державного бюджету, сплата штрафних санкцій, повернення коштів на бюджетні

рахунки підприємств тощо), та витрат на утримання органу державного фінансового контролю.

Проміжна ефективність діяльності органу державного фінансового контролю розраховується за формулою:

$$E_{\text{еф}} = E_b / 3.$$

Таким чином, видно, що основа для оцінки та контролю за ефективністю використання фінансових ресурсів вже існує, проте дане питання потребує більш детального дослідження та розвитку, зокрема в Україні. У першу чергу, це стосується розробки нових критеріїв та методик оцінки ефективності державного фінансового контролю в частині використання бюджетних коштів.

Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити висновки, що питання оцінки і контролю ефективності використання бюджетних коштів в основному залежить від установ, які ними розпоряджаються, а також органів, що здійснюють за цим процесом контроль.

Проте найбільш дієвим способом в оцінці ефективності використання бюджетних коштів є здійснення контролю за розпорядниками фінансових ресурсів. Саме тому особливе значення в даному процесі належить системі органів, які здійснюють державний фінансовий контроль, адже ефективність їх функціонування безпосередньо впливає на ефективність системи державного управління фінансовими ресурсами.

**Література:** 1. Симоненко В. К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В. К. Симоненко, О. І. Барановський, П. С. Петренко. – К. : Знання України, 2006. – 280 с. 2. Эффективность государственного управления / пер. с англ. ; общ. ред. С. А. Батчикова и С. Ю. Глазьева. – М. : Фонд "За экономическую грамотность" ; Российский экономический журнал ; Издательство АО "Консалтбанк", 1998. – 848 с. 3. Симонова Л. А. Эффективность государственного финансового контроля / Л. А. Симонова // Финансы. – 2006. – № 4. – С. 50–53. 4. Коровкина Е. Б. К вопросу об эффективности расходования средств / Е. Б. Коровкина // Финансы. – 2004. – № 11. – С. 57–59. 5. Чичелев М. Е. Эффект и эффективность в бюджетном процессе / М. Е. Чичелев // Финансы. – 2007. – № 1. – С. 6–10. 6. Жуков В. А. Государственный финансовый контроль / В. А. Жуков, С. П. Опеньшев. – М., 1999. – 385 с. 7. Государственный финансовый контроль : учебник / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. – СПб. : Питер, 2004. – 557 с. 8. Опеньшев С. П. Теоретические и методические основы оценки эффективности государственного финансового контроля [Электронный ресурс] / С. П. Опеньшев // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2001. – № 1. – Режим доступа : [http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/otchet13-buletен\\_doc\\_files-fl-421.pdf](http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/otchet13-buletен_doc_files-fl-421.pdf).

Стаття надійшла до редакції  
15.11.2010 р.