

СЕКЦІЯ 6 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

DOI: 10.32999/ksu2307-8030/2022-46-7

УДК 336.1

Богма О.С.

*доктор економічних наук, професор,
професор кафедри економіки та фінансів підприємства
Державного торговельно-економічного університету
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5637-6010>
E-mail: o.bogma@knu.edu.ua*

Овдій О.В.

*старший викладач кафедри обліку і аудиту
Навчально-наукового інституту економіки і управління
Національного університету харчових технологій
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1531-3352>
E-mail: ovdii@i.ua*

МЕТОДИКА ОЦІНЮВАННЯ ПОВНОТИ Й ОБҐРУНТОВАНОСТІ ПЛАНІВ ДІЯЛЬНОСТІ ІНСТИТУТУ ДЕРЖАВНОГО ЗОВНІШНЬОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ (АУДИТУ)

У статті запропоновано методику оцінювання повноти й обґрунтованості планів діяльності інституту державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) як складової оцінювання загальної ефективності його функціонування. Розроблено форму групування планових показників діяльності контрольного органу, систематизовано критерії оцінювання планів його діяльності, встановлено вагові показники кожного критерію оцінювання планів діяльності, систематизовано вимоги, яким мають відповідати критерії оцінювання результатів виконання планових заходів діяльності, та розроблено шкалу рівнів оцінювання якості планової роботи контрольного органу. Розроблену методику апробовано шляхом проведення оцінювання повноти й обґрунтованості планів діяльності Рахункової палати України у 2021 р., що доводило встановити середній рівень ефективності планової діяльності вказаного контрольного органу.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, Рахункова палата, план діяльності, методика оцінювання, контролюючий орган, критерії оцінювання.

Bogma Olena, Ovdii Olena. METHODS OF ASSESSING THE COMPLETENESS AND JUSTIFICATION OF THE ACTIVITY PLANS OF THE INSTITUTE OF STATE EXTERNAL FINANCIAL CONTROL (AUDIT)

The article establishes that external public financial control (audit) is one of the key conditions that can ensure the efficiency and effectiveness of socio-economic transformations in Ukraine. This presupposes the objective need for a systematic assessment of the effectiveness of public external financial control (audit) institutions. The method of assessing the completeness and validity of the plans of the institute of public external financial control (audit) as a component of assessing the overall effectiveness of its operation, which allows to obtain measurable characteristics in the direction of the controlling entity responsible for planning efficiency. It is established that the purpose of evaluating the activity plans of the state external financial control (audit) body is to analyze the level of compliance of the control activity performed by the control body (actually obtained result) with the goal and objectives of its functioning (expected results). The form of grouping of planned indicators of activity of the control body is developed, the characteristic of the maintenance of the strategic purpose defined in the plan of work of Accounting chamber is given and the list of requirements to the maintenance of tasks on maintenance of achievement of the strategic purpose is established. The criteria for evaluating the plans of its activities are systematized, the weight indicators of each criterion for evaluating plans of activities are set, the requirements for evaluating the criteria for evaluating the results of planned activities are systematized and a scale of levels of evaluation of quality control is developed. activities of the controlling entity in the amount of points scored in the range from 0 to 10. The developed methodology was tested by assessing the completeness and validity of the plans of the Accounting Chamber of Ukraine in 2021, which proved the average level of effectiveness of the planned activities. the body as a whole has defined the basic directions and tasks of the activity for the reporting period, however its quality and performance do not fully meet the requirements of the established criteria.

Keywords: state financial control, Accounting Chamber, action plan, valuation methodology, controlling body, valuation criteria.

Постановка проблеми. В сучасних умовах зовнішній державний фінансовий контроль (аудит) є однією з ключових умов, здатних забезпечити ефективність і результативність соціально-економічних перетворень в Україні. Відповідно до свого статусу інститути державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) в Україні мають забезпечити не лише контроль ефективності використання бюджетних коштів, законності здійснення фінансового процесу та функціонування фінансової системи країни в цілому, а й стати одним з основних елементів механізму забезпечення фінансової безпеки національної економіки.

Так, підвищення ефективності управління державними фінансами, яке має вирішальне значення для відновлення економіки України, суспільного добробуту та євроінтеграційних намірів нашої країни, потребує постійного вдосконалення теоретико-методичних і методологічних засад організації та здійснення державного фінансового контролю [3, с. 161]. Однак, вивчення чинного законодавства України [4; 5] та особливостей функціонування вітчизняних інститутів державного фінансового контролю доводить відсутність вираженого стратегічного вектору вказаного виду контролю, чіткого розмежування функцій, повноважень і відповідальності контролюючих органів, що зумовлює зниження ефективності всієї системи державного фінансового контролю в Україні. Своєю чергою це актуалізує необхідність системного оцінювання ефективності інститутів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням формування, розвитку та вдосконалення інститутів фінансового контролю (аудиту) в Україні присвячено наукові праці таких вчених-економістів, як С.С. Брехов [1], Н.Г. Виговська, С.Є. Гребень, [2], Т.А. Жадан [3], В.О. Куліченко, Ю.О. Романченко, Л.В. Чернявська [6], Н.І. Шевченко, І.М. Якимчук [7] та ін. Перелічені автори підкреслюють важливість та його ефективність державного фінансового контролю для відновлення та зростання вітчизняної економіки. Поряд із цим, не применшуючи важливість наукового внеску авторів, відзначимо, що частина важливих аспектів у досліджуваній проблематиці потребують більш детального опрацювання. Зокрема, в аспекті розробки науково-обґрунтованих методик оцінювання як загальної ефективності інститутів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), так і її окремих складових.

Метою статті є розробка методики оцінювання повноти й обґрунтованості планів діяльності інституту державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) на прикладі Рахункової палати України.

Виклад матеріалу дослідження та його основні результати. Важливим напрямом дослідження ефективності функціонування інститутів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) є оцінювання повноти й обґрунтованості планів діяльності відповідного інституту.

Так, необхідність урахування в процесі оцінювання ефективності діяльності Рахункової палати показників, що характеризують повноту й обґрунтованість планів її діяльності зумовлена тим, що вони суттєво впливають на якість та потенціал контролю й розглядаються як невід'ємна частина діяльності Рахункової палати. Таким чином, за допомогою аналізу вказаних показників можна дати вимірювану характеристику важливої складової ефективності за напрямом діяльності суб'єкта державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту), який відповідає за ефективність планування.

Метою оцінювання планів діяльності органу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) є аналізування рівня відповідності виконуваної контрольної діяльності Рахунковою палатою (фактично отриманого результату) меті й завданням її функціонування (очікуваним суспільством результатам). Тобто таке оцінювання передбачає аналізування змісту сформульованих мети, завдань і планових показників їх досягнення в процесі реалізації Рахунковою палатою контрольних функцій з метою встановлення їх обґрунтованості, актуальності реалізації, системності та стратегічної спрямованості щодо реалізації бюджетної політики держави й забезпечення бюджетної складової економічної безпеки національної економіки. У плані роботи та регламентних документах контрольного органу повинні бути визначені з достатнім рівнем обґрунтування стратегічні цілі й тактичні завдання, а також критерії оцінювання кінцевого очікуваного результату діяльності інституції у звітному періоді (табл. 1).

Зміст визначеної в плані роботи Рахункової палати стратегічної мети її діяльності на звітний період має бути поданий у вигляді короткого опису необхідності вирішення органом державного контролю конкретної економічно, соціально й організаційно значущої для суспільства проблеми.

Таблиця 1

Форма групування планових показників діяльності контрольного органу

Зміст планових показників діяльності контрольного органу	Плановий термін реалізації	Фактичний термін реалізації
Стратегічна мета 1		
Завдання досягнення мети 1.1		
Критерій оцінювання кінцевого очікуваного результату 1		
Критерій оцінювання кінцевого очікуваного результату 2		
...		

Джерело: самостійна розробка авторів

Механізм досягнення визначеної стратегічної мети має розкриватися змістом відповідних завдань діяльності контролюючого органу, які повинні корелювати з наявною нормативно-правовою базою України, визначеними функціями й принципами його діяльності, ухваленими в постанові Верховної Ради України, пріоритетами бюджетної політики.

Завдання повинні відображати потреби суспільства й бути спрямованими на вирішення визначеної конкретної стратегічної мети. Загалом потрібно визначити такі вимоги до змісту завдань щодо забезпечення досягнення стратегічної мети:

- мати стратегічну спрямованість, тобто бути сконцентрованими на реалізації пріоритетів фінансової політики держави;

- відповідати змісту та деталізувати можливість досягнення визначеної стратегічної мети діяльності контролюючого органу;

- визначати кінцевий ефект, що має бути досягнутий у результаті вирішення поставленого завдання;

- забезпечувати якісну реалізацію всіх визначених Законом України «Про Рахункову палату» функцій контролюючого органу;

- відповідати критеріям чіткості постановки, однозначності тлумачення та зрозумілості;

- визначати конкретні проблеми, які мають бути вирішені в результаті діяльності контролюючого органу;

- відповідати вимогам системності, а саме бути змістовно пов'язаними та в комплексі давати можливість досягти визначеної стратегічної мети;

- мати чіткі критерії оцінювання кінцевого та проміжних результатів вирішення визначених у завданнях проблем;

- бути потенційно досяжними у встановлений термін часу з погляду наявності чи можливості забезпечення необхідними ресурсами на їх виконання.

Зазначені вимоги до змісту та порядку формування завдань діяльності Рахунко-

вої палати покладено в основу визначених нами критеріїв оцінювання річних планів її діяльності (табл. 2).

Вважаємо необхідним визначати в плані діяльності контролюючого органу на звітний період критерії оцінювання стратегічних і тактичних завдань із встановленням планових показників. Такі критерії, по можливості, мають бути кількісно й вартісно вимірюваними. Встановлювані критерії оцінювання результатів виконання планових заходів діяльності контролюючого органу мають відповідати таким вимогам: забезпечувати повноту оцінювання всіх суттєвих аспектів діяльності контролюючого органу; визначатися особливостями діяльності цього органу та її результатами; відповідати вимогам достатності здійснення аналізування, періодичності та можливості їх перевірки непрямыми даними; відображати реальний стан речей та запобігати можливості спотворення результатів діяльності контролюючого органу. Кількість критеріїв оцінювання виконання планового завдання не повинна бути великою.

Запропоновані в табл. 2 критерії оцінювання спрямовані на визначення рівня обґрунтованості стратегії й тактики діяльності контролюючого органу на звітний період щодо забезпечення виконання покладених на нього функцій, а також забезпеченості критеріальним апаратом, який би дав можливість встановити рівень їх відповідності загальним вимогам здійснення планової роботи організації. Залежно від рівня відповідності рангова оцінка критеріїв якості плану діяльності Рахункової палати визначається в діапазоні від 0 до 2 балів. Експертне оцінювання дало можливість встановити вагові показники кожного критерію оцінювання (в табл. 3).

Запропонована методика дає можливість здійснити формалізоване оцінювання якості планів діяльності Рахункової палати в обов'язі набраних балів у діапазоні від 0 (Рахункова палата не визначила стратегічних і тактич-

Таблиця 2

Критерії оцінювання планів діяльності Рахункової палати

Критерії оцінювання	Рангова оцінка критерію
1. Рівень відповідності планів стратегічним і тактичним завданням забезпечення бюджетного процесу та повноти охоплення об'єктів контролю	
1.1. Відповідність стратегічних завдань діяльності Рахункової палати затвердженій бюджетній політиці держави	
У плані діяльності Рахункової палати не визначено стратегічних завдань	0
У плані діяльності Рахункової палати стратегічні завдання визначені, проте відсутнє їх обґрунтування щодо відповідності встановленим завданням і принципам бюджетної політики держави.	1
У плані діяльності Рахункової палати визначено стратегічні завдання. Вони характеризуються високим рівнем обґрунтування, є взаємопов'язаними та відповідають встановленим завданням і принципам бюджетної політики держави	2
1.2. Рівень розробки та відповідності тактичних завдань встановленим стратегічним завданням	
У плані діяльності Рахункової палати не визначено тактичних завдань	0
У плані діяльності Рахункової палати визначені тактичні завдання не розкривають чи не відповідають встановленим стратегічним завданням	1
Визначені стратегічні завдання діяльності Рахункової палати мають достатній рівень розкриття встановленими тактичними завданнями, відповідають визначеним функціям органу державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)	2
1.3. Забезпеченість визначених тактичних завдань критеріями оцінювання їх реалізації	
Жодне встановлене тактичне завдання не забезпечене критеріальним апаратом оцінювання їх реалізації	0
Не менше ніж половина встановлених тактичних завдань забезпечені критеріальним апаратом оцінювання їх реалізації	1
Усі встановлені тактичні завдання мають визначені критерії оцінювання їх реалізації	2
1.4. Відповідність визначених критеріїв оцінювання тактичних завдань аналітичним вимогам	
Усі критерії оцінювання тактичних завдань не відповідають аналітичним вимогам	0
Не менше ніж половина встановлених критеріїв оцінювання тактичних завдань відповідають аналітичним вимогам	1
Усі критерії оцінювання тактичних завдань відповідають аналітичним вимогам	2
2. Рівень фактичного виконання плану реалізації державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)	
2.1. Виконання визначених планом стратегічних завдань діяльності Рахункової палати	
Рівень досягнення визначених у плані стратегічних завдань становить менше ніж половину	0
Половина визначених у плані стратегічних завдань досягнута	1
Рівень досягнення визначених у плані стратегічних завдань становить не менше ніж 90%	2
2.2. Виконання планових показників інтенсивності діяльності Рахункової палати	
Планом не визначено показників інтенсивності діяльності Рахункової палати	0
Не менше ніж половина показників інтенсивності діяльності Рахункової палати є виконаними	1
Понад 90% визначених планових показників інтенсивності діяльності Рахункової палати виконано	2
2.3. Виконання планових показників результативності діяльності Рахункової палати	
Планом не визначено показників результативності діяльності Рахункової палати	0
Не менше ніж половина показників результативності діяльності Рахункової палати є виконаними	1
Понад 90% визначених планових показників результативності діяльності Рахункової палати виконано	2
2.4. Ступінь виконання планових показників економічності	
Планом не визначено показників економічності діяльності Рахункової палати	0
Не менше ніж половина показників економічності діяльності Рахункової палати є виконаними	1
Понад 90% визначених планових показників економічності діяльності Рахункової палати виконано	2

Джерело: самостійна розробка авторів

Таблиця 3

Вагові показники кожного критерію оцінювання планів діяльності Рахункової палати

Критерії оцінювання	Питома вага критерію оцінювання
1. Рівень відповідності планів стратегічним та тактичним завданням забезпечення бюджетного процесу та повноти охоплення об'єктів контролю	
1.1. Відповідність стратегічних завдань діяльності Рахункової палати затвердженій бюджетній політиці держави	0,15
1.2. Рівень розробки та відповідності тактичних завдань встановленим стратегічним завданням	0,18
1.3. Забезпеченість визначених тактичних завдань критеріями оцінювання їх реалізації	0,15
1.4. Відповідність визначених критеріїв оцінювання тактичних завдань аналітичним вимогам	0,12
2. Рівень фактичного виконання плану реалізації державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту)	
2.1. Виконання визначених планом стратегічних завдань діяльності Рахункової палати	0,1
2.2. Виконання планових показників інтенсивності діяльності Рахункової палати	0,1
2.3. Виконання планових показників результативності діяльності Рахункової палати	0,1
2.4. Ступінь виконання планових показників економічності	0,1

Джерело: самостійна розробка авторів

них завдань діяльності та критеріїв оцінювання їх реалізації, що свідчить про безсистемність її роботи, відсутність стратегії й розуміння змісту механізмів виконання покладених на неї функцій) до 10 (Рахункова палата визначила стратегічні й тактичні завдання діяльності та критерії оцінювання їх реалізації, які цілком відповідають встановленим вимогам, планові показники досягнуті, визначені процедури виконано в повному обсязі й своєчасно, аналітик дійшов висновку, що діяльності контролюючого органу спрямована на забезпечення системного поліпшення фінансового процесу та фінансової безпеки в Україні).

На підставі аналізування планів діяльності Рахункової палати на 2021 р. за запропонованими критеріями зроблено такі висновки:

1) наведені на сайті Рахункової палати плани її діяльності не містять обґрунтування стратегії і стратегічних завдань її діяльності на звітний період, напрями контролю не корелюють з положеннями Постанови Верховної Ради України про основні напрями бюджетної політики поточного року, за винятком аудиту основних Загальнодержавних цільових програм;

2) релевантність завдань, визначених у планах, простежується слабо;

3) завдання, зазначені в планах, зрозумілі й потенційно досяжні;

4) система завдань охоплює основні напрями діяльності Рахункової палати, передбачені чинним законодавством України.

Аналізування змісту плану діяльності Рахункової палати дав можливість визначити певні стратегічні завдання, які ставив перед собою контролюючий орган. Встановлено, що їх кількість у цілому співвідноситься з основними функціональними напрямами діяльності Рахункової палати. Проте, оцінювання планів з погляду визначення рівня відповідності отриманого результату поставленим завданням ускладнено, оскільки Рахункова палата не визначає планових критеріїв ефективності діяльності, які мають бути досягнуті за результатами виконання поставлених завдань, що ускладнює оцінювання ефективності відповідно до розробленої методики.

Оцінювання ефективності діяльності Рахункової палати було здійснено з урахуванням результатів роботи цього контролюючого органу за пріоритетними напрямами витрачання бюджетних коштів – оцінювання рівня відповідності фактично виконаної роботи та поставлених завдань шляхом їх зіставлення з визначеними пріоритетами державної бюджетної політики.

Трактування рівнів оцінювання якості планової роботи Рахункової палати наведено в табл. 4.

За результатами аналізування оціночний рівень якості планів діяльності розвитку Рахункової палати за бальною шкалою становить 4,0 бали. Відповідно до запропонованого в табл. 4 діапазону балів оцінювання якості планової роботи Рахункової палати цей показник свідчить, що під час складання та вико-

Таблиця 4

Тракування рівнів оцінювання якості планової роботи Рахункової палати

Якість планової роботи	Діапазон балів
Якість планової роботи має незадовільний рівень, контролюючий орган виявився нездатним визначити стратегічні та тактичні завдання, планові критерії оцінювання діяльності відповідно до встановлених вимог	Від 0 до 2,0
Під час складання та виконання плану контролюючий орган у цілому визначив основоположні напрями й завдання своєї діяльності на звітний період, проте його якість та його виконання не повною мірою відповідають вимогам встановлених критеріїв	Від 2,1 до 8,0
Якість планової роботи має високий рівень, контролюючий орган чітко та обґрунтовано визначив стратегічні й тактичні завдання, планові критерії оцінювання діяльності, які більшою мірою досягнуті за результатами його виконання	Від 8,1 до 10

Джерело: самостійна розробка авторів

нання плану контролюючий орган в цілому визначив основоположні напрями й завдання своєї діяльності на звітний період, проте його якість і виконання не повною мірою відповідають вимогам встановлених критеріїв.

Висновки. Таким чином запропоновано методику оцінювання повноти й обґрунтованості планів діяльності інституту державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) як важливої складової оцінювання загальної ефективності функціонування відповідного інституту. Розроблену методику апробовано шляхом проведення оцінювання повноти й обґрунтованості планів діяльності Рахункової палати України, що доводило встановити середній рівень ефективності планової діяльності, за якої контролюючий орган в цілому визначив основоположні напрями й завдання своєї діяльності на звітний період, проте його якість і виконання не повною мірою відповідають вимогам встановлених критеріїв.

Перспективою подальших наукових досліджень є розгляд напрямів удосконалення державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту) в Україні на прикладі Рахункової палати.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Брехов С. С. Державний фінансовий контроль за сплатою податку на прибуток підприємств в Україні : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. Ірпінь : Національний університет державної податкової служби України, 2010. 164 с.
- Гребень С. Є. Види, форми та методи державного фінансового контролю: сутність та принципи відмінності. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 22. С. 103–108.
- Жадан Т. А. Економічна сутність та зміст поняття «державний фінансовий контроль». *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 161–168.
- Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 16.10.2012 № 5463-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 16.05.2022).
- Про рахункову палату України : Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#n25> (дата звернення: 16.05.2022).
- Чернявська Л. В. Природа та сутність державного фінансового контролю. *Фінансовий простір*. 2015. № 2(18). С. 279–282.
- Якимчук І. М. Державний фінансовий контроль в Україні та перспективні напрями його вдосконалення. *Економіка та держава*. 2021. № 7. С. 34–39.

REFERENCES:

- Brekhov S. S. (2010) Derzhavnyi finansovyi kontrol za splatou podatku na prybutok pidpriemstv v Ukraini [State financial control over the payment of corporate income tax in Ukraine], (PhD Thesis), Irpen: National University of State Tax Service of Ukraine. (in Ukrainian)
- Hreben S. Ye. (2017) Vydy, formy ta metody derzhavnoho finansovoho kontroliu: sutnist ta pryntsyypovi vidminnosti [Types, forms and methods of public financial control: essence and fundamental differences]. *Investments: practice and experience*, no. 22, pp. 103–108. (in Ukrainian)
- Zhadan T. A. (2017) Ekonomichna sutnist ta zmist poniatia "derzhavnyi finansovyi kontrol" [Economic essence and content of the concept of "public financial control"]. *Black Sea Economic Studies*, no. 16, pp. 161–168. (in Ukrainian)
- The Verkhovna Rada of Ukraine (2012) The Law of Ukraine "Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini" [On the basic principles of public financial control in Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (accessed 16 May 2022). (in Ukrainian)
- The Verkhovna Rada of Ukraine (2015) The Law of Ukraine "Pro rakhunkovu palatu Ukrainy" [About the Accounting Chamber of Ukraine]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#n25> (accessed 16 May 2022). (in Ukrainian)
- Cherniavska L. V. (2015) Pryroda ta sutnist derzhavnoho finansovoho kontroliu [The nature and essence of public financial control]. *Financial space*, no. 2(18), pp. 279–282. (in Ukrainian)
- Yakymchuk I. M. (2021) Derzhavnyi finansovyi kontrol v Ukraini ta perspektyvni napriamy yoho vdoskonalennia [State financial control in Ukraine and promising areas for improvement]. *Economy and state*, no. 7, pp. 34–39. (in Ukrainian)

Стаття надійшла до редакції 17.05.2022.
The article was received 17 May 2022.