УДК 334.02

Виговська Н.Г., докторант
Житомирський державний технологічний університет

РОЗРОБКА КРИТЕРІЇВ ТА ПОКАЗНИКІВ ЕФЕКТИВНОСТІ ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ*

В статті проаналізовано критерії та показники ефективності господарського контролю

Постановка проблеми. В економічній літературі, на жаль, слабо розроблено питання теорії ефективності контролю і не було спроб дати узагальнену характеристику його якості. Давались окремі рекомендації, спрямовані на підвищення дієвості контролю, які носять локальний характер, обмежуються розглядом одного або декількох аспектів проблеми.

Метою написання статті є оцінка методик визначення економічної ефективності господарського контролю.

Викладення основного матеріалу дослідження. Правильне визначення ефективності системи контролю залежить від вибору критеріїв та їхнього взаємозв'язку із досліджуваними явищами та процесами.

Крім того, поняття "критерій", як і поняття "мета", є багатим за змістом та є абстракцією високого рівня [1, с.102]. В найпростішому випадку критерій – це вимога, що визначає правило однозначного вибору засобів досягнення мети. В більш складних випадках вирази, що пов'язують мету і засоби, називають критерієм ефективності. Якщо слід задовольнити не одну вимогу, то ці вирази отримують шляхом різноманітних об'єднань критеріїв. Представлення мети у вигляді критеріїв ефективності дозволяє вирішити питання вибору засобів для досягнення мети шляхом оптимізації їх аналітичних виразів. Вважаємо, що поняття "критерій" є близьким за змістом до поняття правила вирішення задачі, яка випливає з конкретної сформульованої мети.

За допомогою критеріїв оцінки ефективності вивчається результат внутрішніх і зовнішніх зв'язків системи. З цією метою вони повинні бути пов'язані як із діяльністю системи контролю, так і з цілями та завданнями її об'єктів. Відповідно критерії дозволяють розкриватись якісній стороні явищ та процесів, а показники служать для кількісного вимірювання досягнутої рівності.

Особливості контролю, характер його прояву показують, що через єдиний критерій не можна оцінити ефективність контролю.

Найповніше представлена ефективність системи може бути отримана при використанні наступних критеріїв:

– безперервне підвищення суспільної продуктивності праці:

– безперервне зменшення збитків при управлінні підприємством та державою:

– економне використання матеріальних, природних і трудових ресурсів.

Власне бачення ефективності системи внутрішньогосподарського контролю висловлюють польські автори. Вони вважають, що існує безпосередній зв'язок між цілями, які підприємство прагне досягти і елементами системи внутрішнього контролю, що застосовуються для реалізації цих цілей. Системи внутрішнього контролю різних підприємств діють з різними рівнями ефективності.

Внутрішній контроль може бути оцінений як ефективний за трьома критеріями, якщо спостережна рада і керівництво мають впевненість, що:

– розуміють, в якому ступені досягаються операційні цілі;

– опубліковані фінансові звіти складені достовірно;

– виконуються нормативні акти і нормативи.

* Стаття підготовлена за сприяння гранту Президента України для підтримки молодих учених згідно з Розпорядженням Президента України від 30.01.2007 р. № 18/2007-рп, наданого Н.Г. Виговській

© Виговська Н.Г., 2007

Однак остаточний висновок щодо ефективності системи внутрішнього контролю, як стверджують автори, є суб'єктивним судженням, що виникає з оцінки елементів внутрішнього контролю і їх ефективного функціонування. Тому ефективність окремих елементів також є критеріями для визначення ефективного внутрішнього контролю.

Ми погоджуємось з поглядами авторів щодо необхідності застосування системного підходу до оцінки ефективності контролю, але не знаходимо кількісних критеріїв ефективності і дотримання вимоги об'єктивності до контролю.

Критеріями, як було сказано вище, є результативність, дієвість та економічність.

Критерій результативності включає:

– виявлений обсяг коштів, використаних з порушенням законодавства;

– виявлений обсяг неефективно використаних коштів;

– виявлений обсяг коштів, використаних не за цільовим призначенням.

Критерій дієвості включає:

– кількість виконаних розпоряджень за результатами контролю;

– обсяг коштів, повернених до бюджету та на бюджетні рахунки організацій;

– збільшення дохідної частини бюджету або економії його витратної частини;

– кількість рішень (наказів, розпоряджень, нормативних актів), прийнятих за результатами контролю;

– кількість кримінальних справ, відкритих за результатами контролю.

Критерій економічності включає в собі:

– обсяг коштів, витрачених на проведення господарського контролю;

– обсяг коштів, витрачених суб'єктом контролю, що перевіряє, на підготовку матеріалів для перевіряючих;

– рівень економічності – відношення отриманого економічного ефекту від реалізації контрольних заходів до витрат на утримання органу контролю.

Зазначені критерії є взаємопов'язаною системою, при якій перший критерій доповнюється іншими двома, що показує, що він є основним, а інші можуть розглядатись як допоміжні.

Від критерію результативності невід'ємний, але не зовсім співпадає з ним критерій дієвості контролю, який відображає той позитивний вплив, який контроль спричиняє на зміст діяльності контролюючого органу, вміння контролюючого виправляти положення: забезпечити своєчасне та повне виконання підконтрольним об'єктом порад, рекомендацій, вказівок та пропозицій, а за необхідності досягти їх виконання, використовуючи надані законодавством повноваження.

Такі критерії ефективності контролю, як результативність, дієвість, економічність дозволяють судити про неї тільки в загальній формі. Конкретно оцінювати практичні результати контролю допомагає розробка та виконання показників.

Відповідно через систему критеріїв охоплюється й оцінюється цілісний розвиток системи контролю, а через систему показників оцінюється кількісний вираз ефективності.

В теорії і практиці контролю все ще не створена єдина методика для визначення його ефективності. Основна причина – відсутність єдиної позиції між авторами з питань сутності, критеріїв і показників її вимірювання. Неможливою є оцінка ефективності контролю, що здійснюється на основі одного єдиного показника, наскільки б складним він не був. Результат завжди буде однобічним. Не можна представити ефективність як ціле, а в більшості випадків можна виміряти ефект від однієї чи іншої перевірки, від одного чи іншого контрольного заходу.

Таким чином, при вивченні показника ефективності господарського контролю слід досліджувати:

1)ефективність економічного управління об'єкта контролю в цілому і кожного його елементу;

2)ефективність впливу господарського контролю на управління об'єктом контролю, а через управління – на ефективність всієї діяльності;

3)ефективність управління безпосередньо господарським контролем як цілеспрямованою діяльністю [2, с.92].

Розробка складних показників ускладнює практичне їх використання. для виміру ефективності.

Показники відіграють подвійну роль: з одного боку, свідчать про рівень роботи контролюючого органу, є основою оцінки його роботи, а з іншого – допомагають спрямувати їх роботу, виявляти та усувати відхилення, що виникають. Показники завжди повинні містити в собі оцінку роботи, яку проводить контрольний орган [3, с.239].

Для потреб контролю і для окремих його підсистем можуть використовуватись дві основні групи показників – прямі і непрямі.

Прямі показники пов'язані з безпосередньою діяльністю контролю як цілого і окремих його підсистем.

Непрямі показники оцінки ефективності контролю не мають конкретної формалізації, але можуть використовуватись для логічної оцінки ефективності, тривалості перевірки, кількості осіб, які беруть участь у контролі, витрат на контроль.

Непрямі показники дозволяють на основі комплексної оцінки ефективності підконтрольних об'єктів судити про ефективність контрольної діяльності. Загальні показники, які характеризують діяльність об'єктів (наприклад, підприємств), містять у собі і результат впливу на окремі ланки контролю. З цією метою можуть використовуватись показники ВВП на душу населення (для державного контролю), матеріаломісткості та трудомісткості продукції. Можуть використовуватись й інші показники, які характеризують як кількісну, так і якісну сторону явищ і процесів – рентабельність, прибуток, брак продукції, зменшення кількості здійснених порушень тощо [4, с.335].

Для визначення економічної ефективності має значення поділ показників на кількісні та якісні. Наявність якісних показників ускладнює розрахунок інтегрального показника ефективності, оскільки вони не мають кількісного виразу.

Максімова В.Ф. пропонує оцінювати не лише ефективність, але і якість системи внутрішнього контролю. За її переконаннями, якість контролю визначається ступенем досконалості його функціональних елементів: структура органів контролю; цільове спрямування системи; організація контролю; кадрове забезпечення; методика контролю; обробка результатів контролю. В свою чергу, ефективність визначається ступенем доцільності контролю, тобто ступенем цінності інформації, отриманої в результаті контролю. Ефективність залежить від його достовірності, своєчасності, від вартості витрат на створення засобів контролю, його проведення і обробку результатів [5, с.345].

При обчисленні інтегрального показника господарського контролю необхідно враховувати мультиплікаційний ефект, тобто збільшення ефективності господарського контролю. З позиції мультиплікаційного підходу найбільш важливим є не встановлення додаткових доходів до бюджету на конкретному об'єкті, а відпрацювання методики, за допомогою якої можна на інших об'єктах виявити значно більше додаткових доходів.

Ґрунтуючись на викладених вище положеннях, сформулюємо показники ефективності системи господарського контролю.

Якщо критерії досягнення цілі контролю мають загальний характер, то для показників характерно розкриття внутрішнього змісту контрольної роботи, показ складових частин, з яких складається отриманий позитивний результат, що і дає можливість оцінити якість контролю. Показники грають подвійну роль: з однієї сторони, свідчать про рівень роботи контролюючого органу; є основою оцінки його роботи, а з іншої – допомагають спрямовувати їх працю, виявляти та усувати неполадки, що виникають. Показники завжди повинні вміщувати в собі оцінку роботи, що проводиться контрольним органом.

Шоріна Є.В. стверджує: "Збільшення ролі кількісних показників може призвести до "контролемании", формалізму, при якому обилие перевірок не супроводжується фактичним усунення недоліків та порушень. Разом з тим не означає, що такий показник потрібно зовсім відкинути з рахунку, оскільки він свідчить про систематичність контролю, завантаження контрольного органу, його активності та ініціативі" [3].

В результаті особливостей контрольної діяльності як виду людської діяльності більша можливість для оцінки ефективності створюється за допомогою якісних показників. Контрольна праця не створює вартості. Основна частина цієї праці представляє логічну діяльність, реалізовану на основі певної сукупності знань, нагромадженому досвіді та інтуїції. Все це зменшує можливість кількісного вимірювання цієї праці, проте розширюється можливість розкриття якісної сторони цієї праці, на основі бальної оцінки, порівняння тощо. Якість контрольної діяльності залежить від якості здійснених контрольних операцій і від часу, витраченого для їх здійснення. Відповідно оцінка цієї діяльності може стати в основі показників, які характеризуватимуть як окремі сторони цієї діяльності, так її якості як цілого. Про якість контрольної діяльності можна судити за індексом бальної оцінки (Ібо). З цією метою необхідно розробити бальну систему для оцінки цієї діяльності у всіх контрольних ланках. Цей індекс є відношенням між фактичною бальною оцінкою (Фбо) і нормативною бальною оцінкою (Нбо).

$$I_{бо} = \frac{Ф_{бо}}{Н_{бо}}$$

Визначення фактичних бальних оцінок потрібно здійснювати органами лише контрольних ланок, що є передумовою об'єктивності оцінки і непрямого впливу на ефективність контрольної діяльності. Другий показник має відношення до визначення нормативу часу, який міститься в плані чи призначений для здійснення контрольної діяльності. **Індекс використання нормативу часу** є відношенням фактично витраченого часу, вираженого в днях (Фд) і нормативу часу для здійснення окремих перевірок (Нд).

$$I_{нв} = \frac{Ф_{д}}{Н_{д}}$$

При використання таких показників, як кількість проведених перевірок, прийнятих по них та реалізованих рішень, припускається, що пропозиції контрольних органів обґрунтовані, а задачі перевірок намічені правильно. При визначенні результативності контролю цей показник у поєднанні з іншими дозволяє судити про силу впливу контролю на якість управління. Однак його не слід переоцінювати. Практиці відомо немало випадків формальних, поверхневих перевірок, коли органи контролю не доводять до кінця почату справу, не усувають виявлених відхилень, не з'ясовують, наскільки своєчасно й повно використані їх пропозиції та рекомендації, чи дійсно їх проведення позитивно позначилось на управлінні [4, с.243].

Обидва показника взаємодоповнюються, що дає можливість якість контрольної діяльності, представити через загальний показник, розрахований на основі цих двох індексів. З цією метою може використовуватись індекс комплексної оцінки контрольної діяльності ($I_{ккд}$).

$$I_{ккд} = \frac{I_{бо}}{I_{нв}}$$

Збільшення значення цього індексу, підвищує і ефективність контрольної діяльності в результаті повнішого використання часу і підвищення кваліфікації контрольних органів.

Інший підхід до визначення ефективності передбачає, що остання – це сума ефектів, отриманих від проведення господарського контролю, які можна класифікувати наступним чином:

– соціальний ефект;

– організаційний ефект;

– економічний ефект [6, с.468].

Соціальний ефект фінансового контролю проявляється в тому, що за його результатами застосовуються заходи до осіб, що припустили порушення господарського законодавства, включаючи звільнення та залучення до кримінальної відповідальності.

Організаційний ефект полягає в тому, що за результатами контрольних заходів, що проводяться, підвищується оперативність управління.

Економічний ефект проявляється, по-перше, в тому, що забезпечується повернення коштів, використаних не за цільовим призначенням, та штрафних санкцій до бюджету. По-друге, покращується діяльність органів виконавчої влади в частині економії бюджетних та позабюджетних коштів,

підвищення рентабельності виробництва, зниження собівартості продукції тощо. В цілому порахувати цей ефект досить складно.

Що стосується економічної ефективності контролю, то вона може бути визначена за наступною формулою:

$$E_{еф} = \left(E_c + E_o + E_e\right)/B,$$

де $Ее_ф$ – економічна ефективність; E_c – грошовий вираз соціального ефекту; E_o – грошовий вираз організаційного ефекту; E_e – грошовий вираз економічного ефекту; В – витрати на утримання органу контролю.

Як видно з формули, не всі показники та не завжди можна оцінити кількісно та в грошовій формі. Тому в практичній діяльності найбільш придатним є спрощений розрахунок економічної ефективності:

$$E_{еф} = \left(E_б + E_к\right)/B,$$

де $E_б$ – кошти, повернені до державного бюджету; $E_к$ – кошти, отримані в результаті покращення діяльності об'єкта контролю.

В тому випадку, якщо складно визначити $E_к$ ефективність розраховується за формулою:

$$E_{еф} = E_б / B,$$

Для підвищення ефективності контролю необхідно, по-перше, підвищити якість роботи інспекторського складу, який повинен виявляти максимально можливу кількість порушень, а з іншої – знижувати собівартість контрольної роботи.

Заслуговує на увагу запропонована М.В. Палецьким методика оцінки ефективності ревізії (як методу господарського контролю). Автор в основу методики оцінки ефективності ревізії заклав співвідношення основних результатів ревізії, що відображають прийняті заходи з відшкодування виявленого в ході ревізії збитку і оприбуткуванню лишків, та безпосередньо прямих затрат на її організацію та проведення. До них належать: сума нестач, виявлених ревізією; вартість лишків, виявлених та оприбуткованих в процесі ревізії; дебіторська заборгованість, відшкодована, дякуючи ревізії; затрати на ревізію (зарплата ревізора, витрати на відрядження, оплата праці залучених працівників, інші затрати). За цими показниками методом прямого рахунку можна встановити економічну ефективність ревізії.

Однак автор не дає визначення і не пояснює сутності показника "умовно-чистий дохід". І не надає практичних рекомендацій щодо подальших дій контролерів, якщо ревізія є умовно-ефективною. Вважаємо, що в даному випадку автор втрачає таку вимогу до оцінки системи показників ефективності, як об'єктивність, оскільки рішення контролера при визнанні ревізії умовно-ефективною може бути як позитивним, так і негативним.

Об'єктивність є визначальною умовою ефективності контролю, що передбачає всебічний та неупереджений аналіз реальних фактів, документів, пояснень. Мамішев А. стверджує: "Позитивом об'єктивного контролю є встановлення фактичних причин виявлених порушень, недоліків та упущень" [7]. Однак в цьому випадку існує досить цікавий нюанс. Надання ряду повноважень податковим органам підпорядковано стягувати податки будь-якою ціною і ніяк не порівняно з важкістю податкових правопорушень підприємств та організацій. Призупинення операцій по рахунках в банках за непредставлення документів, пов'язаних з нарахуванням та сплатою податків, крім цього, погіршує фінансовий стан платника податків і нерідко робить процес його неплатоспроможності практично незворотнім. Тобто, об'єктивність втрачається, що пов'язано з суб'єктивізмом осіб, які мають право на здійснення господарського контролю.

Досить слушними є розробки С.В. Бардаша щодо ефективності інвентаризаційної роботи [8].

Бардаш С.В. стверджує, що ефективність інвентаризації можна визначити за допомогою показників, що характеризують своєчасність та якість визначення фактичних залишків майна та відшкодування виявленого збитку.

Однак в наведеній методиці автору слід уточнити порядок визначення достовірності інвентаризацій. Крім того, вважаємо, що при розробці кількісних показників ефективності господарського контролю, слід врахувати і той факт, що система показників буде різною для попереднього, поточного і наступного контролю.

Одним з підходів до визначення результативності проведених інвентаризацій є

порівняння величини фактичних відхилень з витратами на проведення інвентаризації. Можна припустити, що найбільш результативними є такі результати, внаслідок яких будуть виявлені відхилення , що перевищують здійснені витрати.

Однією з основних задач контролю в умовах ринкового господарства є сприяння дотримання законності. Саме цей принцип покладений в основу методики визначення ефективності системи контролю. Порушення законів призводить до зменшення можливостей підприємств і держави для досягнення визначених цілей. Співставлення фактичного стану з нормою поведінки, знаходить відображення частково в нормативних актах, дозволяє встановити відхилення від норм і впливають на відновлення рівноваги. Відповідно, для досягнення більш високої ефективності контролю, необхідно не лише встановити відхилення від нормативних актів, але й безперервно впливати на їх дотримання і правильне застосування, в результаті чого кількість порушень нормативних актів безперервно зменшується. З цією метою може використовуватись **коефіцієнт порушення нормативних актів ($К_{на}$),** який є відношенням кількості порушень нормативних актів ($П_{на}$) до загальної їх кількості ($З_{на}$).

$$К_{на} = \frac{П_{на}}{З_{на}}$$

Суттєве знання для ефективності контролю має зменшення повторних порушень. Збільшення кількості порушень, що повторюються, є показником недієздатності ланок системи контролю. Ефективне функціонування кожної контрольної системи вимагає, щоб допущені порушення не повторювались. Встановлення дієздатності системи може оцінюватись за **показником дієздатності системи (Д)**, який є відношенням повторних порушень ($П_{сп}$) до їх загального розміру ($З_{сп}$):

$$Д = \frac{П_{сп}}{З_{сп}}$$

Однак питання встановлення порушень діючих нормативних актів не є єдиним завданням контролю, а відшкодування матеріальної шкоди, стягнення додаткових платежів до бюджету не вичерпує впливу контролю на рівень управління об'єктом. Роль контролю при зменшенні збитків буде зростати у випадках, коли за його допомогою розкривається причина цих процесів і окреслюється можливість протидії. Про ефективність контролю можна судити і за розмірами понесених збитків в країні і на окремих об'єктах. Визначення розкриваємості окремих ланок контрольної системи може здійснюватися на основі показників густини збитків на 1000 грн валового внутрішнього продукту (ВВП) і розміру матеріальних і трудових витрат в об'єктах ($М+Т_в$)

$$P = \frac{РЗ}{ВВП} x1000 \quad ;$$

$$P = \frac{РЗ}{М + Тв}$$

Динаміка виявлення встановлюється, коли порівнюються показники звітного періоду з базисним або минулим періодами.

$$\pm = P_1 - P_0$$

Автори підручника "Контроль і ревізія" [9, с.501] пропонують ефективність (виховну функцію) проведеної ревізії оцінювати за такими формулами:

Ев=ПМ1/ПМ, Ея=Ш1–Ш2/ Ш, де

Ев – ефективність ревізії; ПМ1 – посадові та матеріально відповідальні особи, які брали участь у підведенні підсумків ревізії; ПМ – посадові та матеріально відповідальні особи, які працювали на підприємстві, на яких була розрахована інформація про підсумки ревізії; Ея – якісна характеристика ефективності; Ш1, Ш2 – шкода виявлена, відповідно, попередньою та поточною ревізією. Ефективність ревізії характеризується зниженням шкоди в теперішньому періоді в порівнянні з попереднім. Чим ближче коефіцієнт до нуля, тим вища якість ревізії, тобто її вплив на забезпечення збереження майна.

Ще одним показником ефективності ревізії автори вважають показник ефективності використання робочого часу ревізора. Цей показник визначається відношенням фактично використаного фонду робочого часу до максимально можливого.

Коефіцієнт зайнятості ревізорів на ревізіях визначається як відношення фактичних витрат часу тільки на проведення ревізії до максимально можливого фонду робочого часу, що відводиться на ревізію. Чим ближче коефіцієнт до одиниці, тим вища ефективність використання ревізорського часу.

Досліджені методики ефективності контролю та його окремих методів (зокрема, інвентаризації. ревізії) представлено в таблиці 1.

Таблиця 1. Сутність, переваги і недоліки методик визначення ефективності господарського контролю

Назва показника	*Його зміст та методика розрахунку*	*Переваги*	*Недоліки*
1	*2*	*3*	*4*
Методика бальної оцінки			
Індекс бальної оцінки (Ібо).	Цей індекс є відношенням між фактичною бальною оцінкою (Фбо) і нормативною бальною оцінкою (Нбо) $$I_{бо} = \frac{Ф_{бо}}{Н_{бо}}$$	Надає можливість для оцінки ефективності контролю у всіх контрольних ланках. Визначення фактичних бальних оцінок потрібно здійснювати органами лише контрольних ланок, що є передумовою об'єктивності оцінки і непрямого впливу на ефективність контрольної діяльності	Потребує наявності системи бальної оцінки в усіх контрольних ланках
Індекс використання нормативу часу (Інв)	Є відношенням фактично витраченого часу, вираженого в днях (Фд) і нормативу часу для здійснення окремих перевірок (Нд). $$I_{нв} = \frac{Ф_{д}}{Н_{д}}$$	При визначенні результативності контролю цей показник у поєднанні з іншими дозволяє судити про силу впливу контролю на якість управління	На практиці немало випадків формальних, поверхневих неякісних перевірок
Індекс комплексної оцінки контрольної діяльності ($I_{ккд}$). $I_{ккд} = \frac{I_{бо}}{I_{нв}}$	Попередні два показника взаємодоповнюються, що дає можливість якість контрольної діяльності, представити через загальний показник, розрахований на основі цих двох індексів. $$I_{ккд} = \frac{I_{бо}}{I_{нв}}$$	Надає можливість пов'язати використання робочого часу з кваліфікацією контрольних органів	Поєднує недоліки показників **Ібо** та **Інв**
Методика визначення економічної ефективності через соціальний, організаційний та економічний ефект			
Економічна ефективність	$E_{еф} = (E_c + E_o + E_e)/B,$ де $Ее_ф$ – економічна ефективність; $E_с$ – грошовий вираз соціального ефекту; $E_о$ – грошовий вираз організаційного ефекту; $E_е$ – грошовий вираз економічного ефекту; В – витрати на утримання органу контролю	Надає можливість ув'язати економічний, організаційний та соціальний ефект	Не всі показники та не завжди можна оцінити кількісно та в грошовій формі
Спрощений розрахунок економічної ефективності	$E_{еф} = (E_б + E_r)/B,$ де $E_б$ – кошти, повернені до державного бюджету; $E_к$ – кошти, отримані в результаті покращення діяльності об'єкта контролю; якщо складно визначити $E_к$, ефективність розраховується за формулою: $E_{еф} = E_б / B,$	Надає можливість розрахувати економічну ефективність в грошовій формі	Необхідно додаткове уточнення показника $E_к$ Не завжди є виправданим зменшення собівартості контрольної роботи

1	*2*	*3*	*4*
Методика оцінки економічної ефективності ревізій			
Економічна ефективність ревізій	В основу методики оцінки ефективності ревізії покладений принцип перевищення чистого доходу (прибутку), отриманого в результаті її проведення, над витратами на ревізію. Разом з тим важливим моментом в оцінці ефективності ревізії є принцип дотримання повноти вимог по її проведенню відповідно до діючих інструкцій	Простота розрахунку	Не визначено поняття "умовно-чистий дохід". В основу оцінки ефективності покладене професійне судження контролера, що знижує об'єктивність контролю
Методика визначення економічної ефективності інвентаризаційної роботи			
Показник своєчасності інвента-ризацій **Показник якості інвента-ризацій**	Показник своєчасності визначається за двома ознаками: 1)відносний показник першого порядку визначається як відношення кількості інвентаризацій, що проведені згідно з планом, до загальної запланованої кількості інвентаризацій; 2) відносний показник другого порядку характеризує своєчасність закінчення інвентаризації та своєчасність прийнятих рішень. Розраховують як відношення кількості інвентаризацій, закінчених з порушенням термінів, зазначених в розпорядженні, до загальної кількості інвентаризацій Додатково розраховується показник якості інвентаризації (як відношення кількості достовірних інвентаризацій до всіх проведених)	Дозволяє ув'язати своєчасність та якість інвентаризації	В наведеній методиці слід уточнити порядок визначення достовірності інвентаризацій
Методика визначення економічної ефективності на підставі врахування принципу законності			
Коефіцієнт порушення нормативних актів ($К_{на}$)	Визначається відношенням кількості порушень нормативних актів ($П_{на}$) до загальної їх кількості ($З_{на}$). $$К_{на} = \frac{П_{на}}{З_{на}}$$	Простота розрахунку	При розрахунку коефіцієнта не беруться до уваги інші принципи контролю, крім принципу законності Складно точно визначити кількість порушень нормативних актів
Показник дієздатності системи (Д),	Визначається відношенням повторних порушень ($П_{пп}$) до їх загального розміру ($З_п$): $$Д = \frac{П_{пп}}{З_п}$$	Простота розрахунку	Для застосування показника необхідно вести статистику порушень і повторних порушень нормативних актів

1	*2*	*3*	*4*
Сума збитків на 1000 грн ВВП **Відношення суми збитків до матеріальних і трудових витрат**	Визначення розкриваємості окремих ланок контрольної системи може здійснюватися на основі показників суми збитків на 1000 грн валового внутрішнього продукту (ВВП) і розміру матеріальних і трудових витрат в об'єктах ($М+Т_в$) $P = \frac{РЗ}{ВВП} x1000;$ $P = \frac{РЗ}{М + Тв}$ Динаміка виявлення встановлюється, коли порівнюються показники звітного періоду з базисним або минулим періодами. $\pm = P_1 - P_0$	Надає можливість встановити динаміку виявлення збитків	Використовуєтьс я лише для наступного контролю Додатково потребує визначення ВВП
Методика визначення ефективності ревізії (виховний ефект – полягає у підвищенні відповідальності посадових осіб на об'єкті контролю, підвищенні авторитету контрольного органу)			
Кількісна оцінка ефективності (Ев) **Якісна оцінка ефективності (Ея)**	Ев=ПМ1/ПМ, Ея=Ш1–Ш2/ Ш. де Ев – ефективність ревізії; ПМ1 – посадові та матеріально відповідальні особи, які брали участь у підведенні підсумків ревізії; ПМ – посадові та матеріально відповідальні особи, які працювали на підприємстві, на яких була розрахована інформація про підсумки ревізії; Ея – якісна характеристика ефективності; Ш1, Ш2 – шкода виявлена, відповідно, попередньою та поточною ревізією.	Надає можливість врахувати виховний ефект ревізії Враховує вплив людського фактора на визначення ефективності	Методика потребує уточнення переліку осіб, на яких була розрахована інформація про підсумки ревізії
Ефективність використання робочого часу ревізора	Ефективність використання робочого часу ревізора визначається відношенням фактично використаного фонду робочого часу до максимально можливого. Коефіцієнт зайнятості ревізорів на ревізіях визначається як відношення фактичних витрат часу тільки на проведення ревізії до максимально можливого фонду робочого часу, що відводиться на ревізію. Чим ближче коефіцієнт до одиниці, тим вища ефективність використання ревізорського часу	Простота розрахунку	Не враховує якості проведених ревізій

На підставі даних таблиці можна зробити висновок, що наведені методики визначення ефективності господарського контролю містять різнохарактерні показники, які відбивають той чи інший бік контрольної діяльності. Вказаний недолік не дозволяє провести повний аналіз ефективності контролю.

Таким чином, систему показників ефективності господарського контролю (і, зокрема, внутрішньогосподарського) до цього часу не розроблено. Однак існує значна кількість публікацій, присвячених підвищенню ефективності контролю (Є. Калюга, В. Шевчук, Т. Носова тощо). Наприклад, Є. Калюга наголошує на необхідності здійснення попереднього контролю: "На рівні підприємства за допомогою контролю загострюється увага керівника й інших фахівців (суб'єктів контролю) на слабких ділянках господарської діяльності. Власне кажучи, попередній внутрішньогосподарський контроль є сигналом тих явищ, що можуть викликати негативні наслідки (втрати, непродуктивні витрати, розкрадання тощо)" [10, с.26].

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження нами було зроблено наступні висновки:

1. При вирішенні проблеми ефективності господарського контролю слід застосовувати системний підхід, згідно з яким визначати ефективність окремих елементів системи контролю і в кінцевому рахунку – інтегральний показник ефективності. При розрахунку інтегрального показника необхідно враховувати мультиплікаційний ефект, тобто зростання ефективності.

2. Господарський контроль, впливаючи на об'єкт, породжує не лише економічний ефект, а й організаційний, соціальний та виховний ефект. Оскільки організаційний, соціальний та виховний ефекти складно оцінити у грошовому виразі, оскільки вони належать до групи якісних показників, інтегральний показник не буде в повній мірі відображати вплив контролю на об'єкт.

3. На підставі аналізу існуючих методик визначення ефективності господарського контролю можна зробити висновок, що наведені методики містять різнохарактерні показники, які відбивають той чи інший бік контрольної діяльності. Вказаний недолік не дозволяє провести повний аналіз ефективності контролю.

Список використаної літератури:

1. *Черняк Ю.И.* Системный аналіз в управлении экономикой. – М.: Экономика, 1975. – 191 с.

2. *Шохин С.О.* Проблемы и перспективы развития финансового контролю в Российской Федерации. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.

3. *Шорина Е.В.* Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. – М.: "Наука", 1981. – с. 304.

4. *Томов Й.* Теория на контрола и одита. – Стопанска академия "Д.А. Ценов". – Свищов, 2002. – 340 с.

5. *Максимова В.Ф.* Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП "Рута", 2005. – 588 с.

6. *Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А.* Государственный финансовый контроль: Учебник для увзов. – СПб.: Питер, 2004. – 557 с.

7. *Мамішев А.* Зміст і призначення контролю в механізмі управління. // Економіка, фінанси, право. – 2003. – №3 – с. 10.

8. *Бардаш С.В.* Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 372 с.

9. *Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Контроль і ревізія: підручник/За ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-е вид., доп. І перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544 с.

10. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах// Вісник податкової служби України. – 2001. – №33. – с.26-31.

ВИГОВСЬКА Наталія Георгіївна – докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:
– проблеми фінансового контролю;
– фінансовий облік;
– фінансовий менеджмент