

Гупаловська М. Б.,
викладач, здобувач, Тернопільський національний економічний університет

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ – ПЕРСПЕКТИВНА ФОРМА БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

Розглянуто проблеми аудиту ефективності в Україні у контексті принципово нових для країни форм бюджетного контролю, чинних у державі законів та міжнародних принципів організації контролю.

The problems of audit of efficiency are considered in Ukraine in the context of principle new for a country forms of budgetary control, operating in the state of laws and international principles of organization of control.

Бюджетний контроль – одна з найважливіших функцій державного управління, спрямована на виявлення відхилень від прийнятих стандартів законності, доцільності й ефективності управління бюджетними ресурсами, а за наявності таких відхилень – на своєчасне вжиття відповідних коригувальних і запобіжних заходів. Від ефективності бюджетного контролю залежить економічне, і, значною мірою політичне благополуччя нації.

Обравши курс на євроінтеграцію, Україна зобов'язана дотримуватися світових стандартів стосовно забезпечення фінансової стабільності, високого рівня економічної активності та соціальних стандартів, збалансованого розвитку відповідно до цивілізованих правил.

Розбудова ринкових відносин в Україні, ускладнення фінансових аспектів діяльності держави, численні факти безгосподарної діяльності, існування схем незаконного обігу державних коштів тощо доводять необхідність дослідження цільового та ефективного використання бюджетних коштів.

В Україні до останнього часу бюджетний контроль здійснювався лише щодо фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів, законності й цільового використання фінансових ресурсів держави, а не результативності. Засвоєння аудиту ефективності та його застосування у контрольно – ревізійній

діяльності Рахункової палати і ГоловокРКУ України розпочалося лише з 2001 року, після прийняття Бюджетного кодексу.

Аналіз сучасної економічної літератури свідчить, що цьому питанню присвячували дослідження такі відомі вчені, як П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александрова, О.І. Назарчук, Л.О. Сухарева, І.М. Дмитренко, Є.М. Романів, І.Р. Волинський, І.Ю. Чумакова, Т.В. Федченко, В.Ф. Піхоцький, В.І. Кравченко та інші. Окремі аспекти проблеми висвітлені у періодичній літературі. Незважаючи на великий перелік науковців і практиків, які досліджували це питання, теорія і методологія аудиту ефективності вивчена фрагментарно, також існують суперечності у формуванні понятійного апарату. Наявність таких проблем обумовили вибір теми дослідження та його актуальність.

Аудит ефективності виник у 60-ті роки минулого століття як фінансовий контроль результативності використання бюджетних коштів і сьогодні активно застосовується в системі бюджетного контролю зарубіжних країн. Упродовж свого існування, і особливо останніми роками, він одержав високу оцінку своєї ефективності і міжнародне визнання.

Проте аналіз практики, законодавчо – нормативної бази та теоретичних узагальнень вітчизняних економістів свідчить про те, що в Україні відсутні єдині підходи до трактування сутності аудиту як форми бюджетного контролю. Так, Закон України "Про Державну контрольно – ревізійну службу в Україні" формою контролю визначає державний фінансовий аудит [2], а статтею 26 Бюджетного кодексу визначено, що аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ здійснюється Рахунковою палатою – у частині контролю за використанням коштів державного бюджету і Головним контрольно – ревізійним управлінням – відповідно до його повноважень, визначених законом. Разом з тим, ст.113 того ж Кодексу до повноважень Державної контрольно – ревізійної служби відносить контроль за "цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів", а ст.19 передбачає, що "на всіх стадіях бюджетного процесу здійснюється аудит та оцінка ефективності використання бюджетних коштів"[1].

Наведене, на наш погляд, дає право стверджувати, що формою бюджетного контролю слід вважати аудит ефективності, оскільки саме таке словосполучення найбільш повною мірою характеризує спрямування державного аудиту на забезпечення раціонального та ефективного використання бюджетних

коштів для реалізації тих чи інших запланованих цілей та встановлення чинників, які цьому перешкоджають.

Поява аудиту ефективності у практиці бюджетного контролю "продиктована" такими обставинами [6,с.450]:

- необхідністю підвищення ефективності, дієвості й ефективності бюджетного контролю;

- необхідністю істотного поліпшення та посилення прозорості діяльності організацій, що використовують державні ресурси;

- переходом на бюджетування за результатами діяльності.

Поняття аудиту ефективності впливає з його цілей і завдань та може бути визначене як сукупність контрольно – аналітичних дій, спрямованих на визначення і оцінку ступеня економічності і результативності використання бюджетних коштів та розробку обґрунтованих рекомендацій і пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Науковці вважають, що процес аудиту ефективності не складається з чітко визначених послідовних дій, одночасно ними виділяється три основні етапи організації аудиту ефективності.

Під час першого етапу за даними фінансової та статистичної звітності аналізується ступінь досягнення суб'єктом господарювання мети та виконання планових показників, визначаються ризикові операції, здійснюється оцінка ризиків, їх значущості та впливу на досягнення мети і результати фінансово-господарської діяльності (далі – ФГД), формується програма та обсяг аудиту. Ступінь досягнення мети та результатів ФГД суб'єкта господарювання може порівнюватися із запланованим (максимальним) рівнем, показниками попередніх років або кращим (як вітчизняним, так і зарубіжним) досвідом у відповідній сфері діяльності.

Другий етап включає:

- дослідження дотримання суб'єктом господарювання обмежуючих параметрів використання бюджетних коштів і державного майна, правильності формування доходів, витрат та результатів ФГД, стану внутрішнього контролю;

- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно – правового та фінансового характеру, які негативно вплинули на досягнення мети та результати ФГД;

- розробку пропозицій щодо підвищення ефективності ФГД суб'єкта господарювання.

За результатами другого етапу аудиту ефективності складається проект аудиторського звіту, головними розділами якого мають бути висновки і пропозиції.

Третій етап передбачає обговорення проекту аудиторського звіту з посадовими особами суб'єкта господарювання та підписання аудиторського звіту [3,с.12-13].

Зважаючи на те, що аудит ефективності є новим явищем у вітчизняній теорії і практиці бюджетного контролю, уявляється доцільним звернутися до зарубіжного досвіду, накопиченого країнами з розвинутою демократією у сфері застосування аудиту ефективності. Вивчення зарубіжного досвіду має принципове значення для розробки концепції бюджетного контролю в Україні, оскільки дає змогу творчо застосувати практичний досвід країн з розвинутою демократією при формуванні національної української моделі бюджетного контролю, сприяє всебічному теоретичному осмисленню аудиту ефективності та усвідомленню його місця у практичній діяльності органів, що його здійснюють.

Аудит ефективності почав упроваджуватися в практику діяльності органів бюджетного контролю багатьох розвинутих країн після прийняття на IX Конгресі Міжнародної організації вищих аудиторських установ (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI) у 1977 р. Лімської декларації про керівні принципи фінансового контролю. Зокрема, у статті 4 декларації підкреслюється, що існує вид контролю, який спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління [4,с.23].

Проте, практичне здійснення аудиту ефективності у різних зарубіжних країнах має свої особливості, зумовлені розбіжностями у законодавчому регулюванні та національними й історичними традиціями. Ці особливості визначаються постановкою певних завдань, що має розв'язувати бюджетний контроль за допомогою аудиту ефективності, а також акцентами на окремих аспектах оцінки економічності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів.

Зокрема, державні аудитори Великобританії традиційно зосереджувалися на надійності процесів і процедур всередині бюджетних установ. Та оскільки перевищення вартості над витраченими бюджетними коштами визначається насамперед через результати, які було досягнуто за рахунок цих коштів, перевірки у державному секторі дедалі більше спрямовувалися на оцінку кінцевих результатів, а не процесів, що здійснюються для їх досягнення. Тобто під час аудиту ефективності оціню-

ються не лише можливості покращення процедур управління і діяльності державних установ, а й кінцеві результати від її здійснення. Здійснення аудиту ефективності у країнах, в яких формування і виконання бюджету ґрунтується на принципах бюджетування, орієнтованого на результат, характеризується деякими особливостями. Одна з них, зокрема, полягає у тому, що під час проведення аудиту ефективності визначається не лише ефективність управління і використання бюджетних коштів, а й наявність в установі, що перевіряється, певних інструментів і показників оцінки їх діяльності. Так, наприклад, Управління Головного аудитора Канади під час аудиту ефективності перевіряє інструменти і процедури, за допомогою яких визначається ефективність роботи об'єктів, що перевіряються. А Суд аудиторів Нідерландів поряд з цим перевіряє, чи встановлено та яким чином закріплено у нормативних документах відповідальність керівництва державної установи, що перевіряється, із забезпечення ефективної управлінської діяльності, а також вимоги щодо здійснення ефективного управління. У США при здійсненні аудиту ефективності діяльності державних організацій акценти зміщуються у бік оцінки того, наскільки економічно й раціонально організації набувають, зберігають та використовують свої ресурси [9, с.142-143].

Отже, поступово сформувалася світова концепція аудиту ефективності, підґрунтям якої з моменту її виникнення залишається оцінка ефективності використання бюджетних коштів на підставі перевірки діяльності державних органів влади та організацій щодо виконання ними функцій та бюджетних програм.

Таким чином, проведене дослідження показало необхідність утвердження та подальшого розвитку такої форми бюджетного контролю, як аудит ефективності. Однак його використання в Україні ускладнено такими чинниками:

- неготовністю кадрів до зміни філософії бюджетного контролю;
- теоретичною невизначеністю поняття і наявністю діаметрально протилежних поглядів на сенс аудиту ефективності;
- відсутністю критеріїв та неврегульованістю процедури вибору об'єктів аудиту;
- неврегульованістю взаємовідносин між органами контролю з приводу призначення і проведення аудиту ефективності та використання його результатів.

З огляду на це, подальші дослідження у цій сфері дозволять виявити нові підходи щодо здійснення аудиту ефективності,

зміцнення його позицій та широкого застосування у практиці бюджетного контролю в Україні.

Література

1. Бюджетний кодекс України. – Серія "Кодекси України" К.: вид-во Паливода А. В., 2006. – 84 с.
2. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" № 2939-ХІІ від 26 січня 1993 року (з наступними змінами) / електронна версія "Право" станом на 01.01.2008 року.
3. Бариніна – Закірова М.В. Запровадження державного аудиту в практику роботи органів ДКРС. – Фінансовий контроль. – 2005. – № 6. – С. 913.
4. Керівні принципи аудита державних фінансів/ Збірник базових документів INTOSAI. – Проект ПРООН із врядування "Доброчесність на практиці". – К., 2001.
5. Піхоцький В.Ф. Удосконалення і розвиток державного фінансового контролю та аудиту за надходженням коштів державного бюджету України та їх використанням. – Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 75 – 82.
6. Степашин С.В., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов. – СПб.: Питер, 2004.-557с.
7. Стефаник І.Б. Запровадження аудиту фінансово – господарської діяльності бюджетних установ. – Фінанси України. – 2005. – № 6. – С. 138-144.
8. Сухарева Л.О., Федченко Т.В. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату. – Фінанси України. – 2006. – № 8.– С.125 – 131.
9. Чумакова І.Ю. Аудит ефективності у державному фінансовому контролі зарубіжних країн. – Фінанси України. – № 8. – 2007. – С. 137 – 146.
10. Шевченко Н.В. Сьогодні на порядку денному – відхід від диктатури перевірок. – Фінансовий контроль. – № 2. – 2005. – С. 21-22.