



Ефективна економіка № 4, 2012

УДК 657.6

Д. В. Олексіч,
к.е.н.,ст. викладач кафедри економічної і прикладної економіки
ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»
Ж. А. Олексіч,
асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
ДВНЗ «Українська академія банківської справи Національного банку України»

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕДУРИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НАЦІОНАЛЬНИХ РЕСУРСІВ

Improving the methods of the audit of effectiveness of the use of national resources

Анотація. У статті визначено аудит ефективності як основну форму зовнішнього незалежного фінансового контролю, сформовано основні етапи аудиту ефективності, запропоновано авторський підхід до удосконалення процедури аудиту ефективності використання національних ресурсів.
Ключові слова: аудит ефективності, державний аудит

Summary. The article outlined the performance audit as a major form of external independent financial control, formed the main stages of the performance audit, proposed the authorized approach to improving the efficiency of performance audit procedures of the national resources use.
Keywords: performance audit, state audit

Вступ. Головною організаційною проблемою, при реалізації проекту, є його успішне завершення, яке нерозривно пов'язано з поетапною його реалізацією та обранням критеріїв ефективності на всіх стадіях і етапах його реалізації. Встановлення оперативних (крокових) показників, досягнення яких має свідчити про успішність реалізації проекту, є складною задачею, від якої істотно залежить успішність завершення проекту. Процедура визначення успішності проекту має базуватися на ступені досягнення кінцевого ефекту.

Поточний стан реалізації проектів, пов'язаних із використанням національних ресурсів, свідчить про існування ряду істотних проблем в організації та проведенні контролю за використанням державного майна. Серед головних недоліків, на нашу думку, найбільш вагомими є: відсутність єдиних критеріїв щодо доцільності реалізації державних проектів за обраними програмами, неузгодженість вимог щодо початкових критеріїв доцільності реалізації проектів, обмеженість контрольних показників, тощо. Зазначені недоліки яскраво свідчать на користь висновку про відсутність системності у підході до контролю за ефективністю використання національних ресурсів. Такий стан речей може пояснюватися відсутністю єдиної загальної методики процедури проведення аудиту ефективності використання національних ресурсів. Відсутність очікувань щодо вихідних результатів обумовлює недбале ставлення до формування початкових контрольних даних щодо реалізації проектів, пов'язаних із використанням національних ресурсів.

Постановка задачі. Окремим аспектам аудиту ефективності присвячені роботи таких вчених, як Басанцов І., Петрик О., Рябухін С., Саунін А., Симоненко В., Слободяник Ю., Степашин С. та ін. Опубліковані наукові дослідження з проблем впровадження аудиту ефективності, його методики свідчать про те, що комплекс питань, пов'язаних з визначенням основних параметрів аудиту ефективності, зокрема, аудиту ефективності державних цільових програм, порядку здійснення процедур потребує подальшого дослідження.

Метою даної роботи є вдосконалення методичного забезпечення проведення процедури аудиту ефективності використання національних ресурсів.

Результати. Однією з основних вимог і завдань діяльності всіх вищих органів державного аудиту – членів INTOSAI є проведення аудиту ефективності використання національних ресурсів [4]. Рахункова палата України, як повноправний член INTOSAI, не повинна стояти осторонь цих процесів [6]. Саме аудит ефективності, який дає можливість здійснювати повноцінний аналітичний контроль, став основним напрямом проведення контрольних заходів здійснюваних Рахунковою палатою [8].

Незважаючи на різноманіття форм аудиту, саме аудит ефективності розглядається нами як такий, що найбільшою мірою відповідає засадам державного аудиту ефективності використання національних ресурсів. Це обумовлено рядом факторів, серед яких основної уваги заслуговують наступні:

- реалізація будь-якого проекту носить цільовий характер;
- будь-який результат може бути визначений кількісно;
- гроші є універсальним мірилом будь-яких благ, незалежно від того чи стоїть на меті досягнення прибутку, чи ні;
- сьогодення діяльність створює майбутню вартість.

Одним з проявів комплексності та системності підходів до реалізації контрольних заходів було і проведення аудитів ефективності виконання державних цільових програм, що охоплювали як весь період їх дії, так і окремі етапи. Проведенню таких аудитів приділяла значну увагу Рахункова палата у 2010 році. Так, впродовж 2010 року характерним при здійсненні більшості державних цільових програм стало незабезпечення Кабінетом Міністрів України повного фінансування заходів, а Мінекономіки та Мінфіном, при плануванні показників соціально-економічного розвитку держави та проектів державного бюджету за відповідний рік, за умов недостатнього фінансування програм, – пропорційного розподілу державних ресурсів на їх виконання. Все це призводило до відставання темпів реалізації програм державного значення від затверджених графіків, створювало реальні ризики подальшого відставання у досягненні запланованих результатів та ставило під загрозу досягнення основної мети програм. Як результат, більшість проблем, які планувалося реалізувати в рамках виконання тієї чи іншої державної програми, досі не вирішені [3].

Зазначені результати аудитів свідчили, що цільові державні програми, на виконання яких держава протягом значного часу спрямовувала бюджетні кошти, після завершення терміну їх дії, як правило, не досягали своєї мети, тобто кошти, витрачені на реалізацію таких програм, було витрачено неефективно.

Таким чином, існуючі сьогодні методи планування, організації та виконання державних цільових програм лише формально можна характеризувати як методи програмно-цільового планування. Це, в свою чергу, значно обмежує можливості та стимули для виконавців державних програм в забезпеченні досягнення кінцевих результатів, які б були суспільно значимими і вимірювальними та ускладнює проведення аудиту ефективності проектів, пов’язаних із використанням національних ресурсів щодо використання державного майна, яке виділяється на реалізацію даних програм [7].

Однак, ми вважаємо, що проведення аудиту ефективності проектів, пов’язаних із використанням національних ресурсів дуже важливе, адже його результати можуть давати об’єктивну інформацію суспільству, про те, який же реальний ефект отримано в результаті реалізації проектів.

Як результат всього вище сказаного, ми вважаємо, за необхідне впровадження єдиної загальної методики процедури проведення аудиту ефективності в межах системи державного аудиту. Нами пропонується науково-методичний підхід процедури проведення аудиту ефективності, що базується на поточному коригуванні очікуваного кінцевого результату реалізації проектів, пов’язаних із використанням національних ресурсів під впливом повноти ресурсного забезпечення реалізації проектів. Особливістю запропонованого є те, що аудит має проводитися на всіх етапах реалізації зазначених проектів з відповідним коригуванням кінцевого ефекту, що надає можливість наявної інтерпретації поточної динаміки реалізації проекту.

Головна економічна складова реалізації проектів, пов’язаних із використанням національних ресурсів – вчасне одержання та використання наданих ресурсів. Встановлення оперативних (крокових) показників, досягнення яких має свідчити про успішність реалізації проекту. Процедура визначення успішності проекту має базуватися на ступені досягнення кінцевого ефекту. Коригування кінцевого ефекту відбувається за результатами варіаційного аналізу окремих складових на різних етапах реалізації проекту.

Розглянемо детальніше процес розробки проекту. Основними стадіями розробки та реалізації державних цільових програм, відповідно до Закону України «Про державні цільові програми» [5], є:

- ініціювання розроблення державної цільової програми, розроблення та громадське обговорення концепції програми;
- схвалення концепції програми та прийняття рішення щодо розроблення проекту програми, визначення державного замовника та строків її розроблення;
- розроблення проекту програми – визначення заходів і завдань, що пропонуються для включення до неї, а також обсягів і джерел фінансування;
- державна експертиза проекту програми;
- погодження та затвердження програми;
- проведення конкурсного відбору виконавців заходів і завдань програми;
- організація виконання заходів і завдань програми, здійснення контролю за їх виконанням;
- підготовка та оцінка щорічних звітів про результати виконання програми, а в разі потреби - проміжних звітів;
- підготовка та опублікування в офіційних друкованих виданнях заключного звіту про результати виконання програми.

В економічній літературі широко зустрічається думка про те, що фактично реалізація проекту розпочинається не з моменту його фактичного початку, а ще на стадії планування. Відповідно, планування та організація проекту розглядається нами як фактичний початок проекту, який продовжується реалізацією проекту, після чого одержуються результати від його впровадження. Контроль за використанням національних ресурсів має здійснюватися на всіх зазначених етапах, адже виправляти допущені помилки на стадії фактичної реалізації проекту буде запізно, якщо їх можна було уникнути ще на стадії планування. Розглянемо зазначені етапи детальніше з позиції контрольних заходів.

1. *Планування і організація проекту.* На даному етапі здійснюється:

- 1.1 Перевірка повноти планування (визначення всіх індикаторів, критеріїв та основних показників, що будуть свідчити про повноту реалізації проекту на всіх стадіях):
 - встановлення переліку факторів, що впливають на процес реалізації проекту;
 - поєднання методів якісного аналізу з математичним моделюванням в обґрунтуванні рішень конкретних проблем у різних галузях і сферах діяльності;
 - розширення методичного арсеналу дослідження програм за рахунок системного аналізу;
 - підвищення уваги не тільки до аналізу програм на стадії їх формування, але і до оцінки виконання;
 - підвищення уваги до законодавчого, організаційного і кадрового забезпечення аналітичних досліджень, перетворення їх в організаційно відокремлену функцію в діяльності

центральної органів виконавчої влади [1];

- 1.2 Перевірка оптимальності закладених у плані технологій та ресурсів;
- 1.3 Внесення відповідних корективів та повторна перевірка, закладання відхилень.

2. *Реалізація проекту* супроводжується наступними діями:

2.1 Повторна (остаточна) перевірка необхідності реалізації проекту. У випадку виявлення в ході реалізації проекту його недоцільності розглянути альтернативні можливості використання державного майна;

- 2.2 Перевірка своєчасного ресурсного забезпечення реалізації проекту;
- 2.3 Аналіз відхилень та шляхів їх подолання за допомогою покращення ресурсного забезпечення проектів:
 - 2.3.1 Максимальне перевищення лагів;
 - 2.3.2 Середнє відхилення в межах лагів (перевищення лагів);
 - 2.3.3 Визначення залежності між кінцевим ефектом та відхиленнями за вхідними і кінцевими показниками.
 - 2.3.4 Перевірка відповідності одержаних результатів встановленим на початку проекту цілям;
 - 2.3.5 Аналіз результатів реалізації проекту;
 - 2.3.6 Визначення відхилень та шляхів їх подолання.

3. *Результати реалізації проекту* визначають за наступними стадіями:

- 3.1 Аналіз доцільності реалізації проектів даного типу (за альтернативною вартістю використання державного майна);

- 3.2 Аналіз можливості тиражування реалізованих проєктів.
- 3.3 Встановлення можливостей оптимізації подібних проєктів в майбутньому.

Розглянувши етапи контролю під час впровадження проєкту, пов’язаного із використанням національних ресурсів, ми можемо зрозуміти що більшість з зазначених етапів є очевидними і просто потребують уточнення своєчасності їх проведення. В той же час етап 2.3 потребує конкретного науково-методичного підходу, здатного задовольнити вимоги сучасних стандартів державного аудиту. Враховуючи специфіку державних цільових програм та їх особливу значущість для широкого кола контрагентів нами пропонується авторський метод проведення аудиту ефективності проєкту, пов’язаного із використанням національних ресурсів, що базується на поетапному коригуванні кінцевого ефекту від впровадження результатів даного проєкту під впливом динамічної складової їх поточної реалізації (табл. 1).

Таблиця 1. Таблиця впливу відхилень протягом реалізації проєкту на його кінцевий ефект					
Категорія значущості	Етапи реалізації проєкту	Значення лагів		Коригування ефекту	Кінцевий ефект
		Вхідні	Кінцеві		
1 Критичний етап проєкту – задає тон реалізації всього проєкту в подальшому (80% значущості)	Вказують етапи (кроки) реалізації проєкту за будь-якою класифікацією (час, організаційна, тощо).	Вказуються нормативні та. фактичні значення лагів. Проводиться статистичний їх аналіз із кінцевим визначенням показників варіації, на базі яких буде здійснюватися визначення зміна кінцевого ефекту.		Аналіз та. порівняння допущених відхилень (укладаються одержані значення у допустимі лаги або їх перевищують, можливо спостерігається ефект економії). Зважання одержаного ефекту за показником значущості і одержання відповідного коригуючого ефекту.	В результаті проведених розрахунків відображається кінцевий ефект з урахуванням зазначених змін.
2 Важливий – невчасна реалізація даного етапу ставить під сумнів весь проєкт (16% значущості)					
3 Загальний –обробка загальних результатів (4% значущості)					

Джерело: власна розробка

Відхилення, пов’язані з реалізацією проєкту, на окремих його етапах не є рівнозначними. Всі етапи та стадії реалізації проєктів, пов’язаних із використанням національних ресурсів нами пропонується спочатку оцінити з позиції їх значущості та вагомості для досягнення кінцевого ефекту від реалізації проєкту. Розподіл значущості етапів проєкту пропонується проводити за принципом В. Парето [2].

Згідно принципу В. Парето ми пропонуємо визначити наступну класифікацію етапів реалізації проєктів за значущістю: критичні, важливі, загальні.

Критичні етапи проєкту – це такі етапи проєкту, реалізація яких визначає можливість успішного впровадження проєкту. У проєкта може бути декілька критичних етапів, відмова або реалізація даного етапу неповною мірою свідчить про неможливість досягнення встановлених цілей взагалі. При реалізації проєкту може бути встановлено горизонтальні критичні етапи, відповідно, загальна вага може бути рівномірно розподілена між ними. Сукупний кінцевий ефект критичних етапів від реалізації проєкту не може перевищувати 80% загального кінцевого ефекту від реалізації проєкту, пов’язаного із використанням національних ресурсів.

Важливі етапи – етапи проєкту, які не загрожують його загальній реалізації, проте можуть дещо змінити сутність кінцевої мети. При побудові будівлі некритично на скільки поверхів вистачить нам цеглин, проте важливо скільки поверхів буде в ній. Питома вага сукупного кінцевого ефекту важливих етапів від реалізації проєкту не може перевищувати 16% загального кінцевого ефекту від реалізації проєкту, пов’язаного із використанням національних ресурсів.

Загальні етапи – реалізація даних етапів формує загальне уявлення про проєкт, нездатне вплинути ані на загальні цілі проєкту, ані на сутність його реалізації. Сукупний кінцевий ефект критичних етапів від реалізації проєкту не може перевищувати 4% загального кінцевого ефекту від реалізації проєкту, пов’язаного із використанням національних ресурсів.

За результатами аналізу поточного виконання стадій проєкту формується база відхилень за часовими (затримки) та фінансовими (основними ресурсними) лагами. За результатами аналізу лагів відбувається коригування кінцевого ефекту від реалізації проєкту, пов’язаного із використанням національних ресурсів з подальшим визначенням остаточного загального скоригованого кінцевого ефекту.

Зрозуміло, що чистий кінцевий ефект від реалізації проєкту, пов’язаного із використанням національних ресурсів може бути представлений багатофакторною функцією, адже ефективність його досягнення залежить від багатьох чинників. Очевидним є істотний вплив своєчасного та повного фінансування на результативність успішної реалізації проєкту. Таким чином, в загальному вигляді функцію чистого кінцевого ефекту від реалізації проєктів, пов’язаних із використанням національних ресурсів можна представити наступним чином – формула 1:

$$\Delta NK = \Delta NK(CF;t),$$

(1)

де CF – початкові вхідні грошові потоки;

t – часовий інтервал використання вхідних грошових потоків.

Проте на нашу думку, дана функція може бути спрощена, адже недостатність фінансування може бути представлена у якості затримки надходження грошових коштів. Таким чином, спрощена функція чистого кінцевого ефекту від реалізації проєктів, пов’язаних із використанням національних ресурсів буде представлена наступним чином (формула 2):

$$\Delta NK = \Delta NK(t) \tag{2}$$

Фактор часу є зручним для проведення диференційних розрахунків, адже характеризується безперервністю та надає можливість проводити точні розрахунки відхилень. Виходячи, із формули 2 величину коригування кінцевого ефекту пропонується проводити наступним чином – формула 3:

$$d(\Delta NK) = d(\Delta NK)dt = \Delta NK(dt) \cdot \ln(\Delta NK), \tag{3}$$

де dt – значення часових лагів (затримка фінансування; перевищення нормального лагу фінансування; час від початку фінансування до повного задоволення потреби у коштах, необхідного для реалізації проєкту; перевищення нормального лагу від початку фінансування до повного задоволення потреби у коштах).

Таким чином, узагальнивши все вище запропоноване ми пропонуємо наступний алгоритм проведення аудиту ефективності державних цільових програм – рисунок 1.

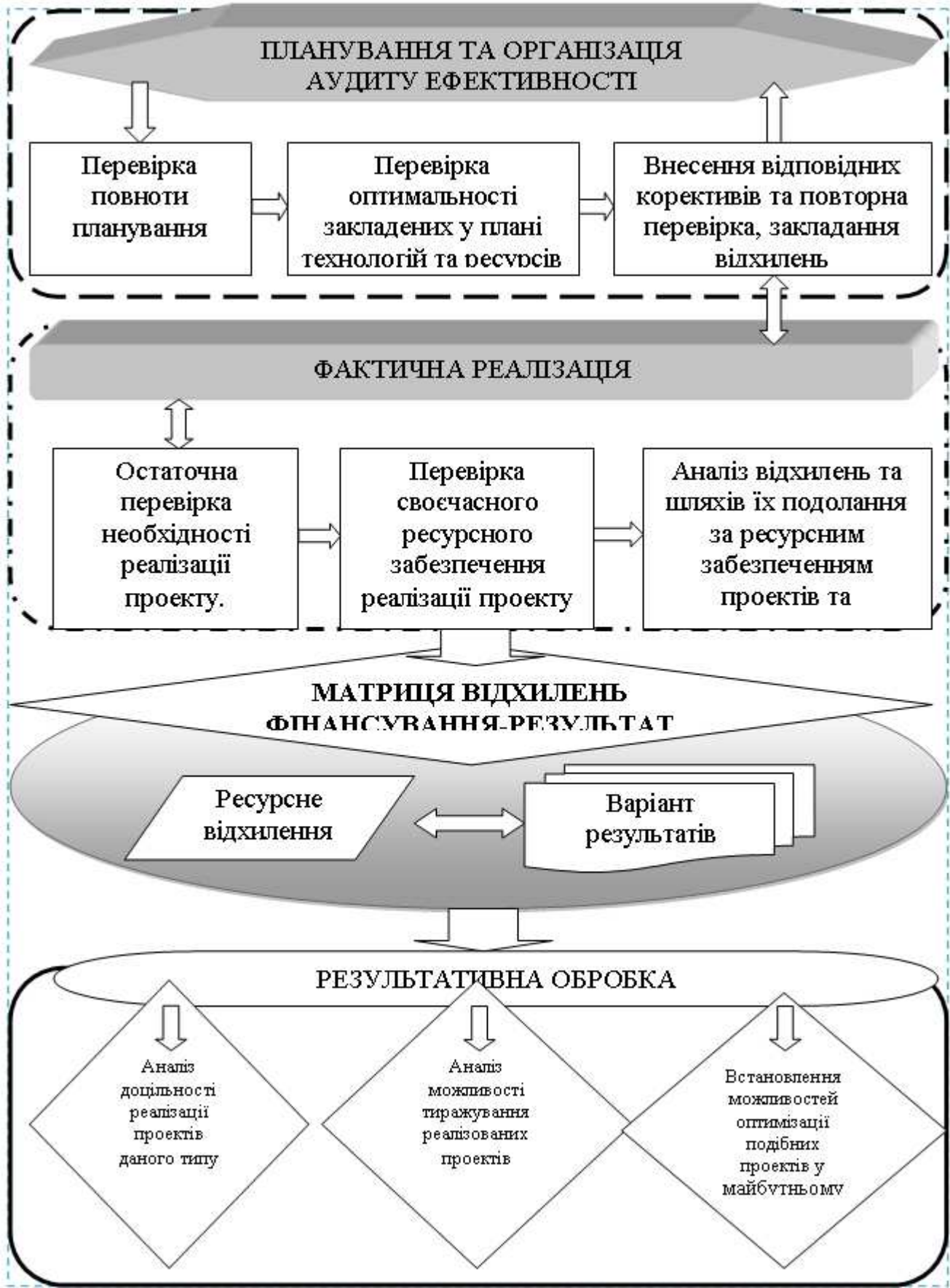


Рис. 1. Послідовність проведення аудиту ефективності державних цільових програм

За умови реалізації декількох проектів одночасно перевищення суми нормативів за ними вважати синергетичним ефектом (зменшення – синергетичним збитком). Синергетичний результат розподіляється пропорційно при реалізації декількох проектів одночасно за умови неможливості визначення ефекту кожного проекту окремо.

Висновки. Запропонований методичний підхід дозволяє оцінювати ефективність використання національних ресурсів на різних етапах їх використання. Зокрема, дані методи можуть використовуватися при попередній розробці проектів використання державних коштів, на стадії планування, а також на стадії реалізації проектів. При цьому можуть порівнюватися планові та фактичні показники, причому під ефективністю необхідно буде розуміти більш високий рівень фактичного показника, ніж розрахованого за плановими даними, отриманими в ході розробки планів використання національних ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Виступ Голови Рахункової палати В.К.Симоненка на IV сесії Ради керівників ВОФК країн-учасниць СНД [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/36662?cat_id=36649&ctime=1111760106107
2. Гальперин В. В., 50 лекцій по мікроекономіке [Текст] / В.В. Гальперин, В.М. Гальперин. – СПб. : Экономическая школа, 2004. – 860 с.
3. Звіт Рахункової палати України за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/img/files/Zvit_2010.pdf
4. Лимская декларация руководящих принципов контроля. – IX Конгресс Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ), 1977. – 10 с.
5. Про державні цільові програми : Закон України від 18.03.2004 № 1621-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1621-15>
6. Про Рахункову палату : Закон України від 11.07.1996 № 315/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/315/96-вр> (<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/315/96->).
7. Саунин, А. Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле [Текст] : науч.-метод. пособие / А. Н. Саунин. – М. : Финан. контроль, 2004. – 144 с.
8. Слободяник, Ю. Б. Аудит ефективності управління державною власністю [Текст] / Ю. Б. Слободяник // Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін : зб. матеріалів доповідей Міжнародної науково-практичної конференції (Тернопіль, 22-23 жовтня 2009 року) / ред. А. Ф. Мельник. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – С. 334-337.

Стаття надійшла до редакції 13.04.2012 р.