

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ МЕХАНІЗМУ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ПУБЛІЧНИХ КОШТІВ

У статті узагальнено теоретичні засади формування механізму державного аудиту ефективності публічних коштів. Визначено співвідношення між поняттями "фінансовий аудит" та "аудит ефективності". Розглянуто види аудиту ефективності залежно від об'єкта перевірки. Обґрунтовано роль аудиту ефективності публічних коштів у підвищенні якості державного управління.

Ключові слова: державний фінансовий контроль, державний аудит ефективності, фінансовий аудит.

На сучасному етапі розвитку вітчизняної економіки відчутно позначилася потреба в активізації інструментів державного впливу на соціально-економічні процеси. Ключовими стають стратегічно-забезпечувальні функції держави зі зростанням ролі контрольних форм їх реалізації. Однак система державного фінансового контролю в Україні характеризується роз'єднаністю ланок, слабкою орієнтацією на результати роботи державних органів та органів місцевого самоврядування. Реальні концептуальні підходи до формування в країні сучасної системи державного контролю наразі не розроблено, не вирішено проблеми його нормативно-правової бази, низькими темпами відбувається впровадження прогресивних форм, видів та методів контрольної діяльності. Проте економічні функції держави розвиваються, трансформуються, адаптуючись до нових умов. Так, фінансовий контроль активно переходить від традиційної перевірки адресності, доцільності та юридичного обґрунтування розподілу бюджетних асигнувань до контролю за ефективним, результативним і економічним використанням державних ресурсів. Це зумовлює необхідність теоретичного обґрунтування концептуальних підходів до його здійснення.

Наукові й практичні проблеми розбудови вітчизняної системи державного фінансового контролю відображено в численних публікаціях М. Голованя, В. Мельничука, Н. Рубан, В. Симоненка, І. Стефанюка, І. Чумакової та ін. Разом з тим, слід відзначити недостатність теоретико-методологічного обґрунтування використання механізмів аудиту ефективності державних ресурсів. Очевидна обмеженість застосування на практиці вже наявних наукових рекомендацій через їх слабе теоретичне опрацювання. Недостатньо фундаментальних наукових праць, у яких досліджуються можливості та переваги аудиту ефективності державних фінансових коштів, який поки що не став повсякденним інструментом роботи держав-

них контрольних органів. З огляду на це відчувається нагальна потреба в розробці комплексної теоретичної бази аудиту ефективності, механізмів його реалізації, на що й орієнтоване це дослідження.

Метою статті є узагальнення теоретичних засад формування механізму державного аудиту ефективності публічних коштів та обґрунтування ролі аудиту ефективності в підвищенні якості державного управління.

Аудит ефективності – відносно новий вид аудиту, це сфера, роль якої безупинно змінюється і яка має значні потенційні можливості. Аудит ефективності (поряд з традиційним аудитом фінансової діяльності) має відігравати більшу роль у структурі обліку в межах державної контрольної системи, бо його мета – дати гарантії ефективного використання державних ресурсів.

Згідно з міжнародними стандартами аудиту (INTOSAI), існує кілька видів аудиту:

- фінансовий аудит – перевірка правильності або відповідності, що охоплює вивчення й оцінювання фінансових записів, аудит фінансових систем і транзакцій, перевірку відповідності чинним нормам;
- аудит ефективності, який охоплює аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності трудових ресурсів, аудит ефективності з метою досягнення результатів [2].

Як показує міжнародний досвід, при проведенні внутрішнього та зовнішнього аудиту акцент робиться або на пошуку помилок, порушень, відступів від законів і правил, ознак зловживань та нецільового використання, або на перевірці того, наскільки ефективно були витрачені кошти з урахуванням конкретних досягнутих результатів. У першому випадку мова йде про аудит правильності (фінансовому аудиті), у другому – про аудит ефективності [5].

Виникнення аудиту ефективності як особливого виду контролю можна віднести до 70-х рр. ХХ ст., коли в Лімській декларації керівних принципів контролю вперше було застосовано термін "аудит ефективно-

сті" (1977 р.). У Декларації наголошено, що, крім фінансового аудиту (перевірка цільового використання коштів та ведення фінансової звітності), важливість якого незаперечна, є також інший вид контролю: його завдання дещо інше – визначити, наскільки ефективно та економно витрачаються державні кошти [6]. Такий контроль включає не тільки специфічні аспекти управління, а й усю управлінську діяльність, у тому числі "організаційну та адміністративну системи". Інституціоналізація нового виду контрольної діяльності пов'язана, по-перше, з тенденціями підвищення ролі державних фінансів в економіці розвинутих країн; по-друге, з розвитком систем державного фінансового контролю, коли контроль тільки за розподілом та обліком витрачання державних коштів вже не відповідає потребі ефективного державного управління; по-третє, з необхідністю підвищення ефективності систем контролю, особливо внутрішнього (відомчого).

У загальній постановці проблеми аудит ефективності використання ресурсів являє собою інформаційно-прозору, достовірну перевірку діяльності економічних суб'єктів у галузі використання різного виду ресурсів. Особливим різновидом аудиту ефективності є аудит ефективності витрачання коштів державного бюджету (аудит ефективності бюджетних витрат), орієнтований на активізацію контролю над бюджетним процесом не тільки на стадії розподілу та доведення державних коштів до їх споживачів, а й оцінювання ефективності, доцільності та результативності бюджетних витрат. Таким чином, забезпечується контроль над прийняттям економічних рішень з погляду їх результативності.

Згідно з Міжнародною організацією вищих контрольних органів, аудит ефективності – це аудит адміністративної діяльності, який вивчає ефективність використання трудових і матеріальних ресурсів з метою надання замовнику рекомендацій щодо досягнення кращих результатів [6].

І. Стефанюк визначає аудит адміністративної діяльності (аудит ефективності) як форму контролю, яка є сукупністю статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладів у процесі реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів [4].

У практиці аналізу й контролю над бюджетним процесом поки що переважає підхід, пов'язаний з виконанням бюджетних призначень. Маються на увазі об'ємні параметри надходження коштів, касове виконання бюджету по міністерствах і відом-

ствах при фінансуванні видатків у межах бюджетних призначень (головним тут є з'ясування причин відхилень обсягів фінансування від бюджетних призначень). При цьому дуже важко пов'язати практику оцінювання виконання видаткової частини бюджету (з погляду зміни із зовнішніх причин потреби у фінансуванні витрат – інфляція, форс-мажорні обставини тощо) зі спробами оцінити ефективність використання бюджетних коштів.

Аудит ефективності відрізняється від перевірок цільового характеру витрачання державних коштів. Ця форма контролю повинна включати не лише аналіз результативності бюджетних проектів і програм, необхідний комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів на основі рекомендацій щодо вдосконалення бюджетного процесу, чинного законодавства та всієї економічної політики держави.

Нова форма контролю забезпечує: розширення "поля фінансового контролю" за межі суто формальних оцінок розподілу ресурсів і доведення їх до конкретних економічних об'єктів, що їх освоюють; комплексний аналіз причин та факторів неефективного використання державних коштів за окремими розпорядниками бюджетних коштів (у єдності економічних, правових та адміністративно-управлінських проблем); створення умов для активізації боротьби з корупцією в органах державної влади шляхом надання інформації про реальний стан справ з використанням державних коштів [1].

Аудит ефективності умовно можна поділити на три категорії: спеціальний; організаційний, або галузевий; функціональний, або програмний [4].

Спеціальний аудит зумовлений потребами адміністрації або вищої організації. Предметом цього аудиту може бути діяльність окремої установи з метою пошуку резервів покращення роботи щодо зменшення витрат або визначення причин неефективності окремої функції управління (надання послуг, зростання дебіторської заборгованості в окремому підрозділі тощо).

Здійснюючи організаційний чи галузевий аудит, досліджують, як правило, систему, галузь, компанію, міністерство тощо. Він являє собою комплекс заходів з перевірки органів державної влади з метою оцінювання ефективності, економічності та рентабельності управлінської діяльності, впливу цієї діяльності на різні соціально-економічні відносини, а також з метою видачі рекомендацій, спрямованих на подальше підвищення результативності роботи цих органів. Основна увага в цьому випадку приділяється вивченню того, наскільки ефективно й продуктивно взаємодіють органи управління, у тому числі в процесі використання бюджетних коштів.

Функціональний (програмний) аудит стосується однієї або декількох функцій чи програм і спрямований на оцінювання відповідності отриманих результатів поставленим завданням. Програма може охоплювати як окрему галузь, міністерство чи підприємство, так і декілька. Наприклад, державна програма розвитку передбачає фінансування капітальних вкладень як із бюджету, так і за рахунок коштів підприємств, населення, інвесторів. Крім того, асигнування з бюджетів отримують ряд міністерств, відомств, підприємств. Отже, метою функціонального аудиту можна вважати аналіз стану виконання бюджетної програми, рівень досягнення запланованих цілей та підготовку пропозицій щодо подальшого вдосконалення функціонування програми, продовження її реалізації.

Аудит ефективності, не підміняючи й не скасовуючи аудиту правильності, дає змогу отримати більш точні та повні дані про конкретні результати використання бюджетних коштів. Аудит правильності слід розглядати як перший крок при оцінюванні ефективності діяльності органу чи організації сектора державного управління.

Згідно з документами міжнародних організацій вищих органів державного контролю [6], до основних питань проведення аудиту ефективності належать:

- економічність (economy) використання ресурсів – придбання ресурсів у достатній кількості й потрібної якості за мінімальних витрат;
- ефективність (efficiency) використання ресурсів – досягнення максимально можливої віддачі від наявних ресурсів для кожного виду діяльності;
- результативність (effectiveness) – відповідність фактичних результатів запланованим; іншими словами, прагнення до того, щоб діяльність забезпечувала на виході очікуваний результат.

При проведенні аудиту ефективності, як правило, розглядають і такі важливі питання, як: склад показників ефективності, надійність систем отримання інформації для формування цих показників; рівень і якість бюджетних послуг, при оцінюванні яких велика увага приділяється результатами опитувань споживачів цих послуг; вплив результатів роботи організації, що перевіряється, та результатів реалізації програм на навколишнє середовище; адекватність системи управлінського контролю.

У сегменті аудиту ефективності використання державних коштів необхідно виділити два основних напрями:

1) аудит ефективності використання державних ресурсів, об'єктом якого є вся сфера державних активів і ресурсів, включаючи майно та природні ресурси;

2) аудит ефективності витрачання коштів державного та місцевих бюджетів.

Сьогодні основна увага повинна бути приділена контролю за ефективністю бюджетних витрат, враховуючи актуальність цієї проблеми в умовах певної напруженості з фінансуванням багатьох важливих (особливо в соціальному плані) статей бюджету, необхідності коригування окремих напрямів бюджетних витрат [3].

Аудит ефективності повинен стати невід'ємною частиною стратегії аудиту нарівні з фінансовим аудитом та іншими його видами, враховуючи, що перевірка з позицій оцінки тільки окремих операцій і факторів не забезпечує повної оцінки комплексних державних витрат та не здатна виявити їх соціальний й економічний ефект. Загальна орієнтація контролю за ефективністю передбачає виявлення цих видів ефекту, однак вони мають певні відмінності в плані, по-перше, визначення показників результатів діяльності або кількісного вираження програмних цілей витрачання ресурсів; по-друге, планування результатів діяльності та визначення бажаного рівня досягнення окремих показників ефективності. Це пов'язано з особливостями оцінок соціальних результатів витрат або параметрів економічного розвитку. Контроль (аналіз) за ефективністю соціальних результатів наближається до використовуваного на практиці оцінювання програм. Однак треба зауважити, що оцінювання програм є більш комплексним порівняно з контролем за ефективністю і, крім оцінювання економічності, ефективності та результативності державних програм, передбачає аналіз:

- цілей програми, включаючи оцінку адекватності цілей виявленим потребам, а також механізму здійснення програми і досягнення зазначених цілей;
- ефективності програми з погляду визначення всіх її результатів, включаючи неясні, а також встановлення причинно-наслідкового зв'язку між отриманими ефектами та програмою.

Аудит ефективності набуває все більшої актуальності, що пов'язано з формуванням відповідних передумов і умов, які визначають динамізм відносин у галузі контролю та необхідність трансформації відносин у сфері використання державних ресурсів. Ідеться, зокрема, про те, що:

- аудит являє собою найчастіше комплексний процес поєднання фінансового аудиту та аудиту ефективності;
- підвищується відповідальність за витрачання державних коштів, використання їх цілеспрямовано, кваліфіковано, економічно й ефективно;
- відповідальність за використання ресурсів стає все більш реальною, вимоги в плані виконання законодавчо-правових норм у регулюванні ресурсно-майнових відносин посилюються;
- посадові особи, пов'язані з використанням державних коштів, зобов'язані здій-

- снювати контроль над виконанням намічених цілей, завдань у галузі збереження коштів, надання достовірної інформації щодо цих процесів;
- аудит звітності державних організацій стає важливим сегментом громадського контролю та підзвітності;
 - контроль за ефективністю використання державних коштів повинен мати значний рівень незалежності, оскільки це є передумовою його достовірності та результативності.

Функціонально аудит ефективності розширює межі традиційного контролю та обліку в плані загальних оцінок формального спрямування фінансових коштів з орієнтацією на контроль за досягненням певних цілей при витрачанні коштів.

Упровадження контролю за ефективністю означає розширення сфери контролю за межі звичайної перевірки відповідності витрат нормам, бюджетним статтям та інструкціям. При цьому все більшу увагу слід приділяти висвітленню не тільки випадків невідповідності витрат нормам, але також ситуаціям, в яких наявні надмірні, необґрунтовані витрати, марнотратство й неефективне використання державних коштів. Практично йдеться про вихід аудиту на новий рівень, коли він стає аудитом здорового глузду, достовірності, результативності та економічності.

Висновки. Можливості аудиту ефективності в плані активного стимулювання кваліфікованого управління являються важливим фактором в еволюції реформи державних фінансів. Аудит ефективності повинен забезпечити необхідний зв'язок з процесом економічного розвитку за допомогою обліку факторів, що забезпечують підвищення якості управління. У загальній постановці мета аудиту ефективності – оцінювання ефективності та результативності чинних правил, норм або програм з управління фінансами в публічному секторі з погляду досягнення кінцевих результатів у соціальній, економічній чи інших сферах для задоволення інтересів громадян. Обов'язковою

умовою аудиту ефективності повинно бути вироблення рекомендацій з ліквідації виявлених недоліків і порушень, а також поліпшення роботи органів державної влади.

Враховуючи, що сучасна система державного фінансового контролю України перебуває в стадії становлення, аудит ефективності, орієнтований на оцінювання використання публічних ресурсів, набуває важливого значення. З огляду на це, в плані науково-методичного та організаційного забезпечення доцільно сконцентрувати зусилля на аудиті ефективності бюджетних витрат. У подальшому логічним буде розширення його принципових підходів на більш широкий аспект оцінювання діяльності державних органів.

Список використаної літератури

1. Гончаренко М.В. Теоретико-методологічні основи аудиту ефективності бюджетних коштів / М.В. Гончаренко // Теорія та практика державного управління : зб. наук. праць. – Х. : Вид-во ХарПІ НАДУ "Магістр", 2011. – Вип. 3 (34). – С. 177–182.
2. Рубан Н.І. Аудит ефективності бюджетних коштів / Н.І. Рубан // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 138–143.
3. Рудніцька Р. Проблеми та перспективи запровадження аудиту ефективності в Україні / Р. Рудніцька // Ефективність державного управління. – 2010. – № 22. – С. 26–31.
4. Стефанюк І.Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І.Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2 (15). – С. 10.
5. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 56–62.
6. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://intosai.connexcchoosing.net/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/index.php?article_pos=1).

Стаття надійшла до редакції 21.06.2013.

Коновалов Л.С. Теоретические основы формирования механизма государственного аудита эффективности публичных средств

В статье обобщены теоретические основы формирования механизма государственного аудита эффективности публичных средств. Определены соотношения между понятиями "финансовый аудит" и "аудит эффективности". Рассмотрены виды аудита эффективности в зависимости от объекта проверки. Обоснована роль аудита эффективности публичных средств в повышении качества государственного управления.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, государственный аудит эффективности, финансовый аудит.

Konovallov L.S. The theoretical basis for formation of the mechanism of government efficiency audit of public funds

The paper summarizes theoretical bases for formation of the mechanism of government efficiency audit of public funds.

The correlation between the concepts of "financial audit" and "performance audit" is determined. Efficiency audit is different from financial audit because it includes not only the cost effectiveness analysis of projects and programs. Within efficiency audit should be a comprehensive analysis of the causes of inefficient use of public funds on the basis of recommendations to improve the budget process, all applicable laws and economic policies.

Audit efficiency without replacing or canceling audit correctness, provides a more accurate and comprehensive data on the specific results of the budget.

Kinds of efficiency audit are verified based on object: special, organizational or sectoral, functional or program.

The main issues of effectiveness audit include: economy – acquisition of resources in sufficient quantity and right quality at the lowest cost; efficiency – achieving the highest possible return on the resources available for each activity; effectiveness – matching actual results with planned to ensure that the activities provided at the output of the expected result.

The role of effectiveness audit of public funds to improve the quality of public administration is grounded. Efficiency audit should provide an essential link with the process of economic development by keeping the factors that increase the quality of governance. It determined that the purpose of the audit is to assess the effectiveness of the efficiency and effectiveness of existing rules, regulations or programs on financial management in the public sector in terms of achieving outcomes in social, economic and other areas to meet the interests of citizens. Obligatory condition of efficiency audit shall be to make recommendations to eliminate deficiencies and irregularities and improve the work of public authorities.

Key words: state financial control, public performance audit, financial audit.