

Л. С. Коновалов,
начальник Управління державної служби
Головного управління державної служби України
у Харківській області,
м. Харків

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ В УКРАЇНІ

Стаття присвячена аналізу сутності та організаційно-правовому забезпеченню впровадження аудиту ефективності бюджетних програм в Україні, а також визначенню перспектив його ширшого використання у практиці фінансового контролю.

Ключові слова: фінансовий контроль, аудит, державний аудит, аудит ефективності, бюджетні програми, організаційно-правове забезпечення.

Нові реалії суспільного буття в сучасних умовах, глибока еволюція соціально-економічних відносин на основі ринкової парадигми мотивації й стимулювання прогресу породжують необхідність переосмислення і перебудови попередньої моделі фінансового контролю.

Наукові й практичні проблеми розбудови вітчизняної системи державного фінансового контролю знайшли відображення в численних публікаціях М. Голованя, В. Мельничука, О. Петрик, В. Симоненка, І. Стефанюка, І. Чумакової та ін. Але питання державного аудиту є новими для України, отже, залишаються недостатньо відпрацьованими як у теоретичному, так і у методологічному аспектах. У вітчизняній теорії та практиці немає чітко сформованого понятійного апарату щодо державного аудиту, який визначають як певний «прояв» державного фінансового контролю – вид, форму, тип, метод тощо [1].

Аудит ефективності бюджетних програм є важливою складовою державного фінансового контролю при застосуванні програмно-цільового методу формування бюджету. У напрямку вдосконалення аудиту ефективності бюджетних програм працюють С. Левицька, А. Мамишев, І. Заглада, Ю. Шкворець, Н. Рубан та ін. В Україні даний напрямок аудиту є відносно новим і дослідженим поверхнево. Так, методологічні питання формування бюджету за програмно-цільовим методом, а також формування організаційно-

правових засад аудиту бюджетних програм знаходяться лише на стадії розробки, що надає дослідженням у цій галузі особливої актуальності.

Метою статті є здійснення аналізу організаційно-правового забезпечення та стану впровадження аудиту бюджетних програм, а також визначення проблем та перспектив його ширшого використання у практиці фінансового контролю в Україні.

До останнього часу термін «аудит» розглядався тільки у зв'язку із фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання. За Законом України «Про аудиторську діяльність» аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти, й відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [2].

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 [3].

Європейська практика вживає слово „аудит» як синонім контролю. Згідно із міжнародними стандартами аудиту (INTOSAI) існує кілька його видів:

– фінансовий – перевірка правильності або відповідності. Фінансовий аудит охоплює вивчення й оцінку фінансовий записів, аудит фінансових систем і трансакцій, перевірку відповідності чинним нормам;

– аудит ефективності, який охоплює аудит адміністративної діяльності, аудит ефективності трудових ресурсів, аудит ефективності з метою досягнення результатів [1].

Визначення аудиту адміністративної діяльності (аудиту ефективності) було дано І. Стефанюком – «це форма контролю, яка є сукупністю статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладів у процесі реалізації запланованих цілей, встановлених 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].

В Україні вперше термін «аудит» в сфері державних фінансів було застосовано у Бюджетному Кодексі у 2001 р. Стаття 19, яка окреслює стадії та учасників бюджетного процесу, містила положення про те, що на всіх стадіях бюджетного процесу (складання проектів бюджетів, їх розгляд, виконання бюджету, підготовка та розгляд звіту) здійснюється контроль за дотриманням бюджетного законодавства, аудит та оцінка ефективності управління бюджетними коштами [5]. Утім довгий час у бюджетному законодавстві не існувало нормативних актів, які б закріплювали сутність та механізм здійснення аудиту та оцінки ефективності на практиці.

Наступним кроком у запровадженні державного аудиту став прийнятий парламентом у 2005 р. Закон України «Про управління об'єктами державної власності». Статтями даного закону було встановлено, що органи державної контрольно-ревізійної служби здійснюють державний аудит суб'єктів господарювання державного сектору економіки, спрямований на запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного майна [6].

І лише з прийняттям у 2005 р. Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» було дано офіційне трактування терміну «державний фінансовий аудит». Даним законом визначено, що «державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю» [7].

Варто зазначити, що в результаті прийняття цього закону було також скасовано заборону займатися наданням аудиторських послуг органам державної контрольно-ревізійної служби, а також встановлено, що положення Закону України «Про аудиторську діяльність» не поширюватимуться на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами на здійснення фінансового контролю, зокрема й у формі аудиту.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю, який спрямований на запобігання фінансовим порушенням та забезпечення достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Основним завданням державного фінансового аудиту є сприяння бюджетним установам у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності тощо.

Чинним законодавством визначено, що в Україні державний фінансовий аудит здійснюють Державна фінансова інспекція (далі – ДФІ), яка підпорядковується Міністерству фінансів, і Рахункова палата.

Слід зазначити, що традиційними формами контролю в органах ДФІ є ревізія та перевірка. Утім статті 26 та 113 Бюджетного кодексу України зобов'язують здійснювати контроль не лише за цільовим і законним витрачанням бюджетних коштів, а й за його ефективністю, що не може забезпечуватися ні ревізією, ні перевіркою, а потребує застосування нової форми контролю – фінансового аудиту [5].

Органи ДФІ в Україні здійснюють державний фінансовий аудит виконання державних (бюджетних) програм, діяльності бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також інших суб'єктів господарювання, які отримують (отримували у періоді, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або

використовують (використовували у періоді, який перевіряється) державне чи комунальне майно [8].

Головною відмінністю діяльності ДФІ останніми роками є переорієнтація контролю з конкретної установи або підприємства на контроль виконання бюджетних програм. Аудит ефективності бюджетних програм є важливою складовою державного фінансового контролю при застосуванні програмно-цільового методу формування бюджету.

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності) – це форма державного фінансового контролю, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм.

Порядок, затверджений постановою КМУ від 10 серпня 2004 р. № 1017, визначає механізм здійснення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Дія Порядку поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми і форми власності та на суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, які беруть участь у виконанні бюджетних програм (далі – учасники бюджетного процесу).

Основними завданнями аудиту ефективності є:

- оцінка виконання результативних показників бюджетних програм;
- оцінка ефективності виконання бюджетних програм;
- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасній, повній і якісній реалізації запланованих цілей;
- визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на реалізацію запланованих цілей;
- розроблення пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) підвищення ефективності використання бюджетних коштів [9].

Аудит ефективності проводиться шляхом аналізу:

- нормативно-правових актів, розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій щодо напряму діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності;
- результатів раніше здійснених контролюючими органами контрольних заходів;
- показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;
- даних порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетних програм із запланованими в динаміці за кілька років, а також з вітчизняним і зарубіжним досвідом за напрямом діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності, тощо;
- даних інтерв'ювання, анкетування, опитування громадян і збирання інформації від юридичних осіб.

Головним нормативним документом, що регламентує порядок проведення аудиту ефективності бюджетних програм в Україні є наказ Головного КРУ України «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм» [10], яким затверджені методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми.

Аудит ефективності – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм [10].

Як правило, за критерії оцінки приймаються результативні показники паспорта бюджетної програми. У разі недостатності показників паспорта бюджетної програми або за відсутності чітко визначених показників виконання бюджетної програми необхідно разом з головним розпорядником (відповідальним виконавцем) визначити найбільш значущі звітні дані про

надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Результатом аудиту ефективності є надання обґрунтованого звіту щодо ефективності бюджетної програми, визначення причин неефективного використання бюджетних коштів та розробка кола заходів, спрямованих на підвищення ефективності програми. Він має бути написаний у такий спосіб, який відповідає специфіці організацій, для яких він призначений. У процесі реалізації результатів аудиту відбувається публікація аудиторського звіту та інформації про результати аудиту ефективності, інформування, контроль за станом впровадження наданих пропозицій.

Правильна організація аудиту ефективності бюджетних програм, який є важливою складовою державного фінансового контролю при застосуванні програмно-цільового методу формування бюджету, дозволить не тільки контролювати використання бюджетних коштів, а й значно їх економити, враховуючи недоліки, виявлені аудитом.

При впровадженні аудиту ефективності бюджетних програм треба враховувати ту низку особливостей, що не дають змоги на сьогодні відмовитися від проведення ревізій та перевірок і повністю зосередитися лише на впровадженні аудиту адміністративної діяльності. Це, зокрема, відсутність у державі достатньої нормативно-правової бази для проведення такого аудиту; морально-психологічна неготовність розпорядників бюджетних коштів до нефіскальних форм контролю; відсутність шкали оцінки використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання державних програм; потреба у формуванні постійно діючих курсів із перепідготовки особового складу контролюючих органів для забезпечення необхідного обсягу додаткових знань для вмілого діагностування проблем, що виникають у ході виконання державних програм.

На нашу думку, аудит бюджетних програм має включати аналіз найважливіших питань адміністративної діяльності, серед яких:

- аналіз вихідних техніко-економічних умов цільової бюджетної програми, механізму реалізації програмних вимог;
- наявність альтернативних шляхів реалізації державної програми та можливість їхнього використання;
- вибір оптимальних методів досягнення мети при виконанні програми;
- раціональне використання чинної нормативно-правової й адміністративної бази для забезпечення максимального ефекту;
- наявність чи відсутність зайвих елементів виконавчої структури програми, що не впливають на якість виконаної роботи і, в кінцевому підсумку, не несуть суттєвого навантаження при досягненні очікуваного результату;
- оцінка якості (після завершення програми) отриманих результатів (товарів, робіт, послуг).

Підсумовуючи, слід зазначити, що реальне впровадження аудиту ефективності бюджетних програм в практику фінансового контролю можливе лише за декількох умов:

- наявність адекватної сучасним вимогам системи обліку, яка містить параметри звітності органів влади про ефективне витрачання державних ресурсів.
- політична воля і реальне бажання законодавчої влади контролювати і оцінювати ефективність діяльності виконавчої влади.
- об'єктивні умови для переходу до аудиту ефективності (правова база, наділення певними правами контрольних органів, наявність методичного забезпечення та кваліфікованих фахівців).

В Україні ще є низка проблем та невирішених питань, які залишаються відкритими. Однак використання зарубіжного досвіду, врахування вітчизняних особливостей діяльності бюджетної сфери сприятимуть розвитку даної галузі аудиту і значно покращать функціонування державних фінансів.

Список використаних джерел:

1. Рубан Н. І. Аудит ефективності бюджетних коштів / Н. І. Рубан // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 138–143.
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» // Голос України. – 1993. – 29 трав.

3. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://intosai.connexchosing.net/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/index.php?article_pos=1
4. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2 (15). – С. 10.
5. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI // Голос України. – 2010. – № 143. – 4 липня.
6. Закон України «Про управління об'єктами державної власності» від 21 вересня 2006 р. № 185-V // ВВР України. – 2006. – № 46. – Ст. 456.
7. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна» від 15 грудня 2005 р. № 3202-IV // ВВР України. – 2006. – № 14. – Ст. 117.
8. Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» від 26 січня 1993 р. № 2939-XII // ВВ України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.
9. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10 серпня 2004 р. №1017
10. Наказ Головного КРУ України «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм» від 15.12.2005 р. № 444. – [Електрон. ресурс]. – Режим доступу : http://uazakon.com/documents/date_68/pg_gvcwsy.htm

Konovalov L. S. Organization-legal support for audit of budgetary programs efficiency in Ukraine.

The article devoted to the essence and organizational and legal support of efficiency audit of budgetary programs in Ukraine, and also the prospects of its wide use in practice financial control.

Key words: financial control, audit, state audit, audit of effectiveness, budget programs, organizational and legal support.

Коновалов Л. С. Организационно-правовое обеспечение аудита эффективности бюджетных программ в Украине.

Статья посвящена анализу сущности и организационно-правовому обеспечению внедрения аудита эффективности бюджетных программ в Украине, а также определению перспектив его более широкого использования в практике финансового контроля.

Ключевые слова: финансовый контроль, аудит, государственный аудит, аудит эффективности, бюджетные программы, организационно-правовое обеспечение.