

**Електронне наукове фахове видання "Державне управління: удосконалення та розвиток" включено до переліку наукових фахових видань України з питань державного управління (Наказ Міністерства освіти і науки України від 22.12.2016 № 1604)**

**ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ**  
удосконалення та розвиток



Дніпровський державний  
аграрно-економічний  
університет

**ЛКС** Центр  
Видавництво ТОВ «ЛКС-центр»

0 0 0 0 0 0 0

УДК 351.72

*О. О. Бутник,*

*к. держ. упр., доцент кафедри державного управління і права,  
Київський національний університет культури і мистецтв, м. Київ*

## **РОЗВИТОК ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ПУБЛІЧНИХ КОШТІВ**

*О. О. Butnyk,*

*PhD of Science in Public Administration, Associate Professor of department of Public Administration  
and Law,  
Kyiv National University of Culture and Arts*

### **THE DEVELOPMENT OF THE STATE PERFORMANCE AUDIT OF PUBLIC FUNDS**

*Досліджено розвиток державного аудиту публічних коштів у демократичних країнах світу. Визначено основні форми контрольної діяльності, що були результатом багаторічної еволюції державного контролю. Зазначено законодавчі засади розвитку аудиту ефективності публічних коштів в Україні. Визначено теоретичні основи функціонування аудиту ефективності публічних коштів та проаналізовано їх відмінність в Україні та зарубіжних країнах. Наголошено на необхідності перебудови організаційної структури та методів роботи контролюючих органів. Досліджено основні підвиди державного фінансового аудиту, який є видом державного фінансового контролю: державний фінансовий аудит законності та правомірності фінансового управління та даних бухгалтерського обліку та державний фінансовий аудит ефективності діяльності, метою якого є дослідження діяльності, що включає економічність, ефективність та результативність державного управління. Встановлено основні засади проведення аудиту ефективності та фінансового аудиту. Зроблено висновок щодо напрямів розвитку державного аудиту ефективності публічних коштів.*

*It was studied the development of state audit of public funds in democratic countries. Defines the basic forms of control activities, were the result of a long evolution of state control. Stated that legislative framework development of performance audit of public funds in Ukraine. Define the theoretical basis of the functioning of performance audit of*

*public funds and analyzed their differences in Ukraine and foreign countries. Noted the need to reorganize the organizational structure and working methods of the Supervisory bodies. The main subtypes of state financial audit, which is a form of state financial control: the state financial audit law and the legality of financial management and accounting data and public financial audit of efficiency of activity, the purpose of which is research activity that includes economy, efficiency and effectiveness of public administration. The basic principles for conducting the performance audit and financial audit. The conclusion is made about the directions of development of government performance audit of public funds.*

**Ключові слова:** державне управління, державний аудит, публічні кошти, фінансовий аудит.

**Keywords:** public administration, public audit, public funds, financial audit.

**Постановка проблеми.** Розвиток державного аудиту публічних коштів у демократичних країнах світу обумовлено застосуванням нових форм контрольної діяльності, що було результатом багаторічної еволюції державного контролю. При цьому пострадянські країни при відсутності відповідної середовища скоріше переймали позитивний світовий досвід, оперативно адаптуючи його до національних особливостей. В Україні аудит ефективності є відносно новим видом державного аудиту. Зважаючи на значне соціально-економічне значення аудиту ефективності для суспільства, важливості захисту державних інтересів, актуальним є дослідження специфіки розвитку аудиту ефективності в нашій державі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналіз ступеня розробленості проблеми спирається як на дослідження змісту, стандартів, механізмів впровадження аудиту ефективності (роботи С. Бардаш, І. Дрозд, В. Немченко, Н. Рубан, Р. Рудницької, І. Стефанюка, І. Чумакової), так і на широке коло наукових праць, присвячених методологічним, організаційним, нормативно-правовим, аксіологічним, праксеологічним аспектам державного управління.

**Постановка завдання.** Проаналізувати розвиток державного аудиту ефективності публічних коштів в Україні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У 2011 р. Наказом Міністерства фінансів України було затверджено стандарти внутрішнього аудиту [1]. Крім фінансового аудиту та аудиту відповідності сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює також і аудит ефективності, який, згідно із документом, являє собою оцінку діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних і річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм і результатів їх виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольно-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи [2].

Аудит ефективності виник у середині минулого століття, коли органи державного фінансового контролю низки країн (зокрема, Канади та Швеції) почали проводити перевірку державних видатків не лише щодо їх відповідності до вимог законодавства, але й з точки зору суспільної корисності, тобто результатів, які суспільство отримало від законно витрачених бюджетних коштів. Поряд із фінансовим аудитом поступово почав розвиватися новий підвид контролю державного бюджету, який отримав назву «аудит адміністративної діяльності» чи «аудит ефективності». Аудит адміністративної діяльності (ААД) у своїй сучасній формі зародився у Швеції в середині 60-х років на основі теорії «трьох Е», тобто на тих головних елементах, які характеризують стан управління публічними ресурсами: 1) економія (economy) - ощадність, бережливість, ступінь мінімізації витрат із огляду на якість продукту - «витрати менше»; 2) ефективність (efficiency) - продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту - «витрачати добре»; 3) результативність (effectiveness) - дієвість, успішність, рівень досягнення мети - «витрачати мудро» [3].

Аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, що забезпечує оцінку ефективності роботи підконтрольних об'єктів (установ, відомств, органів державної влади) з виконання державних функцій і використання державних ресурсів, розробку пропозицій щодо підвищення ефективності їх діяльності.

Функціями аудиту ефективності є:

- контрольна функція, що забезпечує принцип відповідальності об'єктів контролю, які використовують державні фінансові ресурси і майно, за дотримання законодавства у сфері економічних і фінансових відносин;
- аналітична функція, що передбачає системний аналіз причинно-наслідкових зв'язків виявлених порушень і проблем;
- синтетична функція, що полягає у розробці конкретних пропозицій щодо підвищення ефективності діяльності підконтрольного об'єкта [4].

При цьому зарубіжна практика розглядає аудит ефективності як контрольний захід, здійснюваний особливим методом, що уможливило, з одного боку, всебічну оцінку економічності, раціональності та результативності витрачання державних коштів і використання державної власності, а з іншого - ретельний аналіз діяльності органів державної влади з виконання вимог нормативно-правових актів, що визначають порядок витрачання державних коштів і використання державної власності. Результатом аудиту ефективності в цьому разі є висновок про якість виконання органом державної влади покладених на нього функцій у сфері управління фінансовими потоками держави [3].

Для проведення аудиту ефективності необхідно було здійснити перебудову організаційної структури та методів роботи контролюючих органів, головним завданням яких стало проведення перевірок результатів діяльності міністерств і відомств з досягнення поставленої перед ними мети. При цьому проведення фінансового аудиту переважно було покладено на спеціальні урядові агентства, які виконували функції державного внутрішнього контролю. Протягом декількох наступних років Національне ревізійне бюро Швеції на основі узагальнення практичного досвіду здійснення аудиту ефективності розробило спочатку його теоретичні основи, а потім і методологію проведення перевірок ефективності діяльності державних органів.

Отже, досвід зарубіжних країн і майже двадцятирічна практика існування державного фінансового контролю та аудиту в Україні, дозволяють виділити два підвиди державного фінансового аудиту, який є видом державного фінансового контролю:

1. Державний фінансовий аудит законності та правомірності фінансового управління та даних бухгалтерського обліку;
2. Державний фінансовий аудит ефективності діяльності, метою якого є дослідження діяльності, що включає економічність, ефективність та результативність державного управління [3].

При проведенні аудиту ефективності необхідно не тільки виміряти ступінь досягнення поставлених цілей, але й оцінити конкретність обраних механізмів досягнення цілей, зовнішні впливи і відповідність обсягу використаних ресурсів кількістю та якістю наданих установами, що перевіряються, державних послуг. Таким чином, аудит ефективності орієнтований на оцінку економічних і соціальних наслідків прийняття рішень керівництва установи, що використовують державні ресурси та майно [4].

На відміну від фінансового аудиту, ця форма контролю вивчає процедури прийняття і виконання управлінських рішень з тим, аби відповісти на запитання:

- чи є ефективними та результативними методи діяльності державних структур, і якщо ні, то чому?
- чи досягають державні структури запланованих результатів за рахунок виділених їм державних ресурсів і чи задоволений споживач якістю державних послуг?
- чи можливо поліпшити ефективність і результативність державних програм та методів діяльності державних органів і яким чином можна це зробити?

Тобто, така форма контролю передбачає насамперед зацікавленість учасників бюджетного процесу у найкращому використанні державних ресурсів та самостійному впровадженні наданих пропозицій і рекомендацій.

Адміністративна реформа, започаткована у 1998 році з метою покращення діяльності урядових організацій (Указ Президента України від 22.07.1998 № 810/98) та прийняття Бюджетного кодексу України, яким було започатковано запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі з метою встановлення безпосереднього зв'язку між виділеними бюджетними коштами та результатами їх використання, обумовили необхідність пошуку нових, більш прогресивних форм державного фінансового контролю, однією з яких є аудит ефективності [5] (табл. 1).

**Таблиця 1.**  
**Основні засади проведення аудиту ефективності та фінансового аудиту [5]**

Аспекти	Аудит ефективності	Фінансовий аудит
<i>Мета</i>	Оцінити: - ефективність та результативність урядових рішень або показників; - дотримання принципів економічності, ефективності та результативності в організаціях, щодо яких проводиться аудит	Оцінити: - дотримання законодавства при виконанні фінансових операцій; - правдивість, зрозумілість та надійність рахунків та фінансової звітності
<i>Фокус</i>	Політика, програми, організація, діяльність та управлінські системи	Фінансові операції, рахунки, фінансова звітність та заключні процедури контролю
<i>Академічна база та цінність досвіду</i>	Економіка, політичні науки, соціологія тощо. Досвід професійних досліджень чи оцінка та методи, подібні до тих, що використовуються у соціальних науках	Бухгалтерський облік, нормативно-законодавча база та професійні риси аудитора
<i>Методи</i>	Відрізняються від одного аудиту до іншого	Стандартизований формат
<i>Критерії аудиту</i>	Унікальні критерії для кожного етапу	Стандартні критерії, визначені законодавством та директивами для всього аудиту

Звіти	Спеціалізований звіт, що друкується на базі проведеного аудиторського дослідження для зацікавлених осіб. Відрізняються структура та зміст, залежно від цілей	Річний звіт, в більшому чи меншому ступені стандартизований
-------	--	---

Отже, державний фінансовий аудит законності та правомірності фінансового управління може здійснюватися як процедура:

1- аудиту фінансової звітності Цей аудит покликаний забезпечити гарантії в межах розуміння того, що фінансова звітність об'єкту аудиту чітко відображає його реальне фінансове становище.

2 - аудиту пов'язаних з фінансами аспектів Такий аудит проводиться з метою встановлення наступного: чи подається фінансова інформація згідно встановлених або заявлених вимог; чи дотримується установа конкретних фінансових вимог; чи організована і впроваджена для належного контролю структура внутрішнього контролю за фінансовою звітністю організації та/або забезпечення збереження активів [3].

#### Висновки

Таким чином, ефективність використання бюджетних коштів має вагомe місце в проведенні аудиту ефективності, що дасть змогу:

- оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми через співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;

- здійснити контроль за використанням бюджетних коштів;

- визначити проблеми, які негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань;

- зберегти бюджетні ресурси шляхом внесення своєчасних змін;

- посилити відповідальність керівництва одо організації контролю на всіх стадіях використання бюджетних коштів

Тенденції суспільного розвитку свідчать, що сьогодення вимагає від усіх учасників бюджетного процесу нових підходів до форм і методів роботи. Тому передусім потрібно навчитись ефективно управляти фінансовими ресурсами держави з метою досягнення цілей у найбільш економний, ефективний і результативний спосіб, аби повною мірою забезпечити соціально-економічні потреби і прагнення громадян України.

#### Література.

1. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту” від 04.10.2011 р. № 1247 // Офіц. вісн. України. – 2011. – № 85. – С. 91.

2. Коновалов Л.С. Стандарти аудиту як складова механізму державного аудиту ефективності публічних коштів [Електронний ресурс] / Л.С. Коновалов // Актуальні проблеми державного управління – 2014. – № 1(45). – Режим доступу до журналу: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2014-1/doc/4/06.pdf>.

3. Брадул О.М. Державний фінансовий аудит в Україні [Електронний ресурс] / О.М. Брадул, М.О. Юнацький // Вісник Криворізького національного університету. – 2012. - Режим доступу до журналу: [http://knu.edu.ua/Files/32\\_2012/72.pdf](http://knu.edu.ua/Files/32_2012/72.pdf).

4. Любенко А.М. Стандартизація державного фінансового аудиту / А.М. Любенко // Науковий вісник Херсонського державного університету: серія «Економічні науки». - 2014. – Випуск 6. Частина 5. – С. 167-170.

5. Нікіфорова І.І. Тези до публічного виступу на тему: «Аудит ефективності – нова форма державного фінансового контролю» [Електронний ресурс] / І.І. Нікіфорова // Спільнота кращих державних службовців України. – Режим доступу: <http://www.kds.org.ua/blog/nikiforova-ii-tezi-do-publichnogo-vistupu-na-temu-audit-efektivnosti-nova-forma-derzhavnogo-fin>.

#### References.

1. Ministry of Finance of Ukraine (2011), “Order of the Ministry of Finance of Ukraine “About of approval of Standards for internal audit”, *Ofitsijnyj visnyk Ukrainy*, vol. 85., p. 91.

2. Kononov, L. S. (2014), “The standards of the audit as a component of the mechanism of state audit of public funds”, *Aktual'ni problemy derzhavnoho upravlinnia*, vol. 1(45), available at: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2014-1/doc/4/06.pdf>.

3. Bradul, A. M. (2012), “The state financial audit in Ukraine”, *Visnyk Kryvoriz'koho natsional'noho universytetu*, available at: [http://knu.edu.ua/Files/32\\_2012/72.pdf](http://knu.edu.ua/Files/32_2012/72.pdf).

4. Lubenko, A. M. (2014) “The standardization of the state financial audit”, *Naukovyj visnyk Khersons'koho derzhavnoho universytetu: seriia “Ekonomichni nauky”*, vol. 6, pp. 167-170.

5. Nikiforova, I. I. (2009), “Performance audit – a new form of state financial control”, *Spil'nota kraschykh derzhavnykh sluzhbovtiv Ukrainy*, available at: <http://www.kds.org.ua/blog/nikiforova-ii-tezi-do-publichnogo-vistupu-na-temu-audit-efektivnosti-nova-forma-derzhavnogo-fin>.

Стаття надійшла до редакції 18.03.2016 р.



ТОВ "ДКС Центр"

Впро