

Чумакова І.Ю.,

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудита Київського
національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ У ДЕРЖАВНОМУ ФІНАНСОВОМУ КОНТРОЛІ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН

Наведено історичний огляд виникнення аудита ефективності та описано особливості його застосування у державному фінансовому контролі зарубіжних країн. На підставі аналізу зарубіжного досвіду розкрито сутність аудита ефективності і загальні риси його становлення у більшості країн світу.

The article represents a short historical review of the emergence of audit as well as peculiarities of applying the efficiency audit in the state financial control of foreign countries. On the basis of the foreign expertise the essence of the efficiency audit and the general characteristics of its development in most countries of the world are investigated.

Аудит ефективності є перспективним видом контролю як у сфері підприємництва, так й у системі державного фінансового контролю, тому що будь-який власник майна, чи то держава або приватний інвестор, має об'єктивну потребу в інформації щодо того, наскільки ефективно здійснюється управління його активами. Аудит ефективності виник у 60-ті роки минулого століття як фінансовий контроль результативності використання бюджетних коштів і сьогодні активно застосовується в системі державного фінансового контролю зарубіжних країн. За його допомогою здійснюється зовнішній державний контроль управління державними фінансами, за підсумками проведення якого формуються незалежні висновки про ступінь результативності розпорядження державними фінансовими ресурсами, ефективності рішень, прийнятих органами виконавчої влади під час виконання завдань, та економічності використання витрачених на це бюджетних коштів. Як свідчить світовий досвід, застосування аудита ефективності у державному фінансовому контролі сприяє підвищенню відповідальності й підзвітності діяльності органів виконавчої влади, а також керованості й "прозорості" державного сектору економіки.

Проблеми ефективності використання бюджетних коштів і здійснення зовнішнього державного фінансового контролю діяльності органів виконавчої влади й суб'єктів державного сектору економіки досить актуальні для України. Адже ефективність управління державними фінансовими ресурсами є запорукою стабільності економіки, забезпечення необхідних темпів економічного зростання й рівня суспільного добробуту, а також дотримання інтересів національної безпеки держави. Розвиток вітчизняної системи державного управління останніми роками свідчить, що навіть при економічній і соціальній обґрунтованості структу-

© Чумакова І.Ю., 2007

ри та обсягів державних витрат бажаних результатів частіше досягти не вдається. Однією з основних причин такого становища є відсутність об'єктивних механізмів контролю виконання бюджету. Так, до останнього часу державний фінансовий контроль в Україні здійснювався лише щодо фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів, законності й цільового використання фінансових ресурсів держави, а не їхньої результативності. Засвоєння аудита ефективності та його застосування у контрольно-ревізійній діяльності Рахункової палати і ГоловКРУ України розпочалося лише 2001 року, після прийняття Бюджетного кодексу.

Тим часом розроблення теорії аудита ефективності використання бюджетних коштів і методології його застосування у державному фінансовому контролі в Україні перебуває на початковій стадії. Зміст останніх вітчизняних досліджень і публікацій з проблематики запровадження аудита ефективності характеризується фрагментарністю сприйняття накопиченого у цій галузі досвіду, що негативно позначається на системі державного фінансового контролю, не сприяє формуванню й чіткому визначенню теоретико-методологічних та організаційно-правових засад її створення.

Світова спільнота за більш ніж тридцятирічну історію розвитку аудита ефективності напрацювала загальноприйняті теоретичні та методологічні основи його здійснення, якими керуються у практичній діяльності вищі аудиторські установи (ВАУ) більшості зарубіжних країн. Зважаючи на те, що аудит ефективності є новим явищем у вітчизняній теорії і практиці державного фінансового контролю, уявляється доцільним звернутися до зарубіжного досвіду, накопиченого країнами з розвинутою демократією у сфері застосування аудита ефективності. Вивчення зарубіжного досвіду має принципове значення для розробки концепції державного контролю у фінансовому середовищі в Україні, оскільки дає змогу творчо застосовувати практичний досвід країн з розвинутою демократією при формуванні національної української моделі державного фінансового контролю, сприяє всебічному теоретичному осмисленню аудита ефективності та усвідомленню його місця у практичній діяльності органів, що його здійснюють.

У цій статті ми не ставимо завдання розглянути зарубіжний досвід розвитку аудита ефективності загалом, а сконцентруємося на розкритті головних аспектів становлення й розвитку аудита ефективності у державному фінансовому контролі розвинутих країн світу. У цьому контексті метою статті є проведення аналізу основних аспектів історії виникнення аудита ефективності, його сутності й загальних рис становлення і застосування у державному фінансовому контролі більшості зарубіжних країн.

Розуміння необхідності застосування аудита ефективності у державному фінансовому контролі для більшості зарубіжних країн пов'язане з переходом у середині ХХ століття на нові моделі формування бюджету і запровадженням “бюджетування, орієнтованого на результат” (Results-oriented budget — системи бюджетного планування, що пов'язує витрати бюджетних коштів з очікуваною

віддачею від їх здійснення, з їхньою соціальною та економічною ефективністю). Та важливість організації і проведення аудита у середовищі державних фінансів було усвідомлено ще у стародавньому світі, коли після доручення процесу управління державною власністю іншим особам (управлінцям) виникла необхідність у здійсненні контролю правильності ведення цього процесу. Писемні пам'ятки, що існують, дають можливість твердити, що перші паростки державного аудита були закладені, ще коли давні цивілізації Близького Сходу почали створювати високоорганізовані держави і налагоджувати господарську діяльність. Фінанси стародавніх держав уже в ті часи піддавалися систематичному “аудиту”¹.

Управління власністю у країнах стародавнього світу передбачало ведення обліку й контролю господарських операцій за двома основними суб'єктами господарювання того часу: держава і маєток рабовласника, феодала. Задовго до запровадження принципів подвійної бухгалтерії і торгового обліку, започаткованих Лукою Пачолі, облік здійснювали одночасно і незалежно один від одного спеціально призначені особи. Це сприяло запобіганню дифамацій у казнах правителів і господарствах окремих рабовласників, а також слугувало підтвердженням точності звітності. Досліджуючи причини виникнення державного аудита, індійський професор К. Гупта у праці “Сучасний аудит” слушно зауважує: “...ведення торгового обліку і професія незалежних аудиторів виникли порівняно недавно, хоча здійснення обліку й аудита державних трансакцій запроваджено ще у стародавні часи”².

Звертаючись до витоків проведення аудита у Стародавньому Римі, автори статті “Управління й зовнішній обов'язковий аудит: порівняльне історичне дослідження у контексті обов'язкового підтвердження рахунків” так характеризують природу обов'язку надання аудиторських звітів у цьому стародавньому місті: “...термін “аудит” уживався в юридичному сенсі, зобов'язував державних службовців, що обіймали відповідальні посади — квесторів і проконсулів провінцій, надавати звіт про їхню діяльність перед судом. Учасі третьої особи — аудитора, як ми його називаємо сьогодні, не було передбачено”³.

Із середньовічних часів і майже до початку ХХ століття державний фінансовий контроль у зарубіжних країнах здійснювався у вигляді фінансового аудита бюджетних витрат. При канцеляріях, відомствах країн утворювалися рахункові управління (палати), які за суттю виконуваних повноважень були першими ВАУ у світі. При цьому на початковому етапі свого становлення ВАУ зарубіжних країн на основі відповідних законів розв'язували надто великі завдання і мали ши-

¹ Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. — С. 18.

² Gupta Kamal. Contemporary Auditing. — Sixth Edition. — New Delhi: Tata McGraw Hill Publishing Company Limited, 2005. — P. 1.

³ Carassus David, Gregorio Georges. Gouvernance et audit externe legale: une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes // [http:// www.univ-pau.fr/IAE-CREG/IMG/pdf](http://www.univ-pau.fr/IAE-CREG/IMG/pdf)

роке коло обов'язків, пов'язаних із виділенням бюджетних коштів для державних органів, звірянням рахунків урядових установ, перевірками правильності платежів після оплати державних витрат і звітів про використання коштів⁴. Так, Національне управління аудита Великобританії (NAO) було створено 1120 року для здійснення аудита витрачання державних коштів на війни та предмети розкоші⁵.

Королівська палата рахунків Франції, організована 1318 року, згідно з постановою Філіппа V Довгого (1319—1320), здійснювала функції зовнішнього контролю управління фінансами і майном французької корони та готувала звіти за результатами такого контролю для подання їх королю. До цього часу процедури зовнішнього й внутрішнього контролю за королівським майном і землями виконували спеціально призначені рахівники, які, починаючи з 1303 року, розташовувалися у рахунковій кімнаті при Палаці правосуддя Франції⁶.

Відповідно до вимог законодавства органи державного фінансового контролю того часу здійснювали як виконавчі, так і контрольні функції щодо витрат державних коштів у різному їх поєднанні. Такі органи виконували великий обсяг роботи з контролю усіх державних рахунків, про що свідчать великі томи звітів про результати перевірок для парламентів. Зокрема, обсяг щорічних звітів Головного аудитора Канади, що надавалися до Палати Громад, на початку ХХ століття сягав 2400 сторінок. У цих звітах були перелічені усі фінансові операції міністерств і відомств, починаючи із закупівлі шнурків для черевиків і закінчуючи контрактами на будівлю мостів⁷.

Поступово у зарубіжних країнах сталося розмежування обов'язків у бюджетному процесі між урядом і органом державного фінансового контролю, яке було зумовлено насамперед наділенням останнього статусом незалежного органу, підзвітному парламентові. Причому уряд відповідав за збирання і витрачання державних коштів, а орган державного фінансового контролю мав перевіряти, як витрачаються ці кошти, і надавати парламенту звіти про результати перевірок, тобто здійснювати фінансовий аудит виконання державного бюджету. Так, наприклад, з набуттям 1215 року англійським парламентом права визначати бюджет держави NAO було наділено статусом незалежного органу державного фінансового контролю, що здійснює перевірки витрачання державних коштів і надає парламентові звіти про результати проведення таких перевірок.

⁴ Наприклад, закон про служби з перевірки державних кас і рахунків у Великобританії (1866 р.), закон про Суд рахунків в Італії (1862 р.), закон про порядок проведення аудиторських перевірок у Канаді (1878 р.), закон про аудит в Австралії (1901 р.), закон про державний контроль у Норвегії (1918 р.) та інші.

⁵ Інститут органів вищого фінансового контролю в країнах Європейського Союзу: історико-правові аспекти // <http://www.ac-rada.gov.ua>.

⁶ Carassus David, Gregorio Georges. Gouvernance et audit externe legale: une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes // <http://www.univ-pau.fr/IAE-CREG/IMG/pdf>

⁷ Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики. — М.: Высшая школа, 2005. — С. 11.

Повноваження Королівської палати рахунків Франції спочатку, тобто після відновлення у 1800 році згідно із законом Наполеона під її сучасною назвою, були обмежені перевітками рахунків розпорядників бюджетних коштів і роботи державних бухгалтерів. У деяких джерелах містяться свідчення про те, що в ті часи Рахункова палата Франції юридично виконувала функції контролю відповідності обліку державної казни. Звіт з висновками за результатами такого контролю одержували міністри юстиції та фінансів, а потім його надавали імператору Франції. Винуватці помилок, шахраї та отримувачі хабарів поставали перед судом. Згодом стала очевидною необхідність контролю витрачання державних коштів. Це дало змогу Рахунковій палаті Франції оцінювати якість управління бюджетними коштами у розпорядників. Контроль роботи державних бухгалтерів набув форми оцінки рахунків⁸.

Уже до середини ХХ століття у розвинутих країнах світу, і насамперед Європи, сформувалася система державного фінансового контролю, яка складалася з двох однаково важливих частин: внутрішнього контролю, що здійснювався через урядові органи, наділені правом контролювати державні фінанси, і зовнішнього контролю, що реалізувався від імені парламенту ВАУ — органами, не залежними від процесу безпосереднього управління публічними фінансовими ресурсами та їх контролю, який належить до компетенції уряду. У результаті певного функціонального “поділу праці” між структурами внутрішнього контролю і ВАУ останні, як правило, концентрують свою діяльність переважно на фінансовому аудиті річних звітів міністерств і відомств та звітів уряду про виконання бюджету, а органи внутрішнього контролю здійснюють перевірки рахунків і правильності ведення фінансової звітності безпосередніх отримувачів бюджетних коштів.

До цього часу ВАУ зарубіжних країн накопичили великий практичний досвід проведення фінансового аудита, який включав аудит звітності (перевірку правильності ведення, повноти, точності обліку й звітності доходів і витрат державного бюджету, відповідних фінансових документів; у результаті парламентові надається підтвердження про достовірність облікової документації та фінансової інформації про виконання державного бюджету) й аудит відповідності (перевірку виконання доходів і витрат державного бюджету, за результатами якої парламентові надається висновок про відповідність показників бюджету, виконаного урядом, затвердженим показникам).

У 50—60-х роках ХХ століття ВАУ деяких зарубіжних країн почали здійснювати перевірки державних витрат не лише щодо їх відповідності законодавству, а й з точки зору їхньої суспільної корисності, тобто тих результатів, які суспіль-

⁸ *Carassus David, Gregorio Georges. Gouvernance et audit externe legale: une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes // <http://www.univ-pau.fr/IAE-CREG/IMG/pdf>; Практика государственного управления во Франции: Статус государственного служащего. Ответственность администрации. Аудит и контроль госсектора / Российско-французская серия: Информационные и учебные материалы. — М., 1999. — С. 269.*

ство отримало від законно витрачених бюджетних коштів. У цей період змінюються цілі й напрями аудита, що застосовується у системі контролю державних фінансів. У відповідь на ці зміни поряд із проведенням перевірок законності й правомірності фінансового управління у державному секторі (фінансовим аудитом) ВАУ почали приділяти більшу увагу дослідженню ефективності та економічності діяльності, тобто розвивати аудит ефективності.

Запровадження аудита ефективності у діяльності ВАУ зарубіжних країн потребувало внесення відповідних змін до їхніх організаційних структур. У більшості з них (у Бельгії, Великобританії, Данії, Норвегії, Нідерландах, Швеції) були створені спеціальні відділи з аудита ефективності. Так, наприклад, у Швеції 1967 року під час реформування державної системи фінансового управління Національне ревізійне бюро (Riksrevisionsverket — RRV) дістало статус органу зовнішнього державного фінансового контролю, що концентрує свою діяльність переважно на здійсненні аудита ефективності бюджетних витрат. Для цього було проведено перебудову його організаційної структури і методів роботи, що забезпечували проведення перевірок результатів діяльності державних агенцій і організацій з досягнення цілей, поставлених урядом. При цьому проведення фінансового аудита було в основному прерогативою спеціальних урядових агенцій, що виконували функції внутрішнього державного фінансового контролю. Чергову перебудову організаційної структури RRV було завершено 1989 року і створено три підрозділи: Департамент аудита ефективності, Департамент фінансового аудита, Департамент фінансового управління. Протягом кількох років, що передували цьому періоду, на підставі узагальнення практичного досвіду здійснення аудита ефективності у Швеції спочатку було розроблено його теоретичні основи, а потім і методологія проведення перевірок діяльності державних організацій із ефективного використання бюджетних коштів.

Появу аудита ефективності було зафіксовано у Лімській декларації керівних принципів аудита державних фінансів (the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), прийнятій у жовтні 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих аудиторських установ (International Organization of Supreme Audit Institutions — INTOSAI). Зокрема, у статті 4 декларації підкреслюється, що, крім фінансового аудита, важливість якого залишається незаперечною, “існує також інший вид контролю, 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”⁹.

Із подальшим розвитком ідеї дослідження ефективності функціонування державних підприємств і організацій у рамках аудита ефективності починають дістава-

⁹ Керівні принципи аудита державних фінансів / Збірник базових документів INTOSAI. — Проект ПРООН із врядування “Доброчесність на практиці”. — К., 2001. — С. 23.

ти законодавче закріплення і насамперед у тих країнах, бюджетні системи яких були орієнтовані на досягнення конкретного кінцевого результату. Слід підкреслити, що якщо навіть за вищою аудиторською установою законодавством країни не закріплюються повноваження на проведення фінансового аудита і засвідчення достовірності фінансової звітності державних підприємств і організацій, то вона, як правило, має повноваження щодо виконання аудита ефективності їх діяльності.

Законодавство більшості зарубіжних країн, що регламентує статус ВАУ та їх функціональні повноваження щодо здійснення аудита ефективності, ґрунтується на загальних положеннях Стандартів аудита державних фінансів INTOSAI. Відповідно до норм, закріплених у цих стандартах, сутність аудита ефективності полягає у перевірці економічності, продуктивності й результативності, з якої організація, що перевіряється, використовує ресурси при виконанні своїх завдань і зобов'язань. При цьому під економічністю розуміють мінімізацію витрат на здійснення діяльності організації з урахуванням відповідної якості такої діяльності, продуктивність характеризується співвідношенням між продуктом (товаром, послугою) і ресурсами, використаними для їхнього виробництва, а результативність — рівнем виконання організацією намічених цілей у вигляді співвідношення між запланованими і фактичними результатами її діяльності¹⁰.

Наведене визначення сутності аудита ефективності у тій чи тій формі зафіксоване у більшості законів, що регулюють діяльність ВАУ зарубіжних країн, а також у розроблених ними стандартах і правилах проведення аудита ефективності. Зокрема, як зазначено у законі Великобританії про фінансовий контроль від 1983 року, НАО здійснює перевірки з метою визначення, “наскільки ощадливо, економічно, ефективно й цілеспрямовано міністерства, відомства або інші установи витрачали кошти при виконанні своїх завдань”¹¹.

В Управлінні Головного аудитора Канади суть аудита ефективності сформульовано так: “Аудит ефективності витрачання державних коштів становить систематичну, цілеспрямовану, організовану й об'єктивну перевірку діяльності органів державної влади та містить аудит економічності, ефективності й рентабельності органів державної влади, а також оцінку впливу цієї діяльності на навколишнє середовище”¹².

У США найбільш повно сутність аудита ефективності розкрито у Стандартах аудита державних організацій (GAGAS), що видані Головним бюджетно-контрольним управлінням США (US GAO). За стандартами GAGAS, аудит ефективності “становить об'єктивну й систематичну перевірку фактичних даних (документів) з метою надання незалежної оцінки роботи державної організації,

¹⁰ Auditing Standards. Issued by Auditing Standards Committee International Organization of Supreme Audit Institutions. — June 1992. — P. 69.

¹¹ Закон о финансовом контроле от 1983 года // [http:// www.ach.gov.ru](http://www.ach.gov.ru).

¹² Руководство по проведению аудита эффективности расходования государственных средств. Управление Главного аудитора Канады. — Январь 1999. — С. 5.

її програми, діяльності або функції для того, щоб поліпшити інформування суспільства, а також — прийняття рішень сторонами, відповідальними за нагляд”¹³.

Вищий аудиторський офіс Словацької Республіки визначив у розроблених ним аудиторських стандартах аудит ефективності як “діяльність, спрямовану на перевірку й оцінку ступеня економічності, результативності й продуктивності використання організацією, що перевіряється, коштів, майна, виконання обов’язків, здійснення прав власності (належне фінансове управління), котра підлягає перевірці Вищим контрольним органом Словацької Республіки у межах його компетенції”¹⁴.

Очевидно, що наведені визначення аудита ефективності відрізняються лише за формою викладення його сутності, яка полягає у проведенні перевірок діяльності державних організацій і установ з метою визначення економічності, результативності й продуктивності використання ними бюджетних коштів, отриманих для виконання наданих ним державних функцій і соціально-економічних завдань.

Практичне здійснення аудита 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 державний фінансовий контроль за допомогою аудита ефективності, а також акцентами на тих чи тих аспектах оцінки економічності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів державними організаціями (установами). Крім того, розвиток аудита ефективності та його застосування у державному фінансовому контролі зарубіжних країн відбувалися нерівномірно. Так, в одні періоди у деяких країнах найбільша увага приділялася оцінці економічності використання ресурсів у державному секторі, а в інших випадках у центрі уваги були питання досягнення запланованих результатів. В окремі періоди об’єктами аудиторських досліджень були різні міністерства або перевірялася діяльність тих міністерств і державних організацій, що виконували конкретні завдання.

Неодноразово змінювалися й концепції, покладені в основу методології аудита ефективності. Зокрема, державні аудитори Великобританії зосереджувалися традиційно на надійності процесів і процедур усередині урядових (бюджетних) установ. Та, оскільки перевищення вартості над витраченими бюджетними коштами визначається насамперед через результати, які було досягнуто за рахунок цих коштів, перевірки, що здійснювалися НАО у державному секторі, дедалі більше спрямовувалися на оцінку кінцевих результатів, а не процесів, що здійснюються для їх досягнення. Тобто під час аудита ефективності оцінюються не

¹³ Стандарти аудита государственных организаций. Изданы начальником Главного бюджетно-контрольного управления США. — Июнь 1994. — С. 13.

¹⁴ Auditing Standards of the Supreme Audit Office of the Slovak. — Bratislava, July 1992. — P. 20.

лише можливості поліпшення процедур управління і діяльності державних установ, а й кінцеві результати від її здійснення¹⁵.

У зарубіжних країнах, де організація бюджетного процесу побудована на бюджетуванні, орієнтованому на результат, до завдань аудита ефективності переважно входить оцінювання рівня ефективності управлінської діяльності урядових (бюджетних) установ на предмет досягнення запланованого кінцевого результату. Характерним прикладом такої країни є Нідерланди, де здійснюються три моделі аудита ефективності. У рамках першої моделі основна увага концентрується на якості існуючих в організації, що перевіряється, систем і процедур управління, їх спрямованості на забезпечення економічності, продуктивності й результативності використання бюджетних коштів, а також на визначенні ступеня уваги керівництва організації до цих питань. При здійсненні другої моделі аудита ефективності проводиться перевірка звітів керівництва організації, які подаються відповідним державним органам, і підготовка висновків про достовірність і повноту відображення в них результатів діяльності з ефективного використання бюджетних коштів. І третя модель аудита ефективності застосовується, якщо організація, яка перевіряється, не надає звіт про результати роботи. У цьому разі, залежно від цілей аудита ефективності, оцінюється економічність, продуктивність або результативність діяльності організації¹⁶.

Слід також зазначити, що здійснення аудита 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 аудита ефективності визначається не лише ефективність управління і використання державних коштів, а й наявність в організації, що перевіряється, певних інструментів і показників оцінки їх діяльності. Так, наприклад, Управління Головного аудитора Канади під час аудита ефективності перевіряє “інструменти і процедури, за допомогою яких визначається ефективність роботи об’єктів, що перевіряються”¹⁷. А Суд аудиторів Нідерландів, поряд з цим, перевіряє, чи встановлено та яким чином закріплено у нормативних документах відповідальність керівництва державної установи (організації), що перевіряється, із забезпечення ефективної управлінської діяльності, а також вимоги щодо здійснення ефективного управління¹⁸.

У деяких країнах існують відмінності у змісті перевірок ефективності виконання державних цільових програм порівняно з перевітками ефективності ді-

¹⁵ Любенко А.М. Контроль ефективності управління бюджетними установами через призму зарубіжного досвіду // Фінансовий контроль. — 2002. — № 3. — С. 44.

¹⁶ Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики. — М.: Высшая школа, 2005. — С. 30—31.

¹⁷ Руководство по проведению аудита эффективности расходования государственных средств. Управление Главного аудитора Канады. — Январь 1999. — С. 5.

¹⁸ Manual Performance Audit. Netherlands Court of Audit. November 1, 1996. — P. 3—4.

яльності державних організацій, суть яких полягає переважно в акцентах на тих чи тих аспектах оцінки ефективності використання бюджетних коштів. Так, наприклад, у США при здійсненні аудита ефективності діяльності державних організацій акценти зміщуються у бік оцінки того, наскільки економічно й раціонально організації набувають, зберігають та використовують свої ресурси (персонал, майно, площі). А під час аудита виконання державних програм аудиторі US GAO застосовують такі види оцінок ефективності їх реалізації: оцінку процесу (process evaluation) — відповідності якості наданих послуг сподіванням суспільства; оцінку продукту (outcome evaluation) — рівня досягнення запланованих результатів програми; оцінку впливу (impact evaluation) — чистого ефекту виконання програми завдяки зіставленню результатів виконання останньої з результатами аналізу того, що було б у разі її відсутності; оцінку “витрат-корисності” і “витрат-результативності” (cost-benefit and cost-effectiveness evaluation) — відповідності між результатами виконання програми й ресурсами, які було витрачено для їх отримання¹⁹.

У процесі розвитку аудита ефективності у зарубіжних країнах водночас змінювалися підходи й методи вимірювання ефективності бюджетних витрат. Спочатку ефективність сприймали як величину, що визначається на основі аналізу фізичних обсягів витрачених ресурсів (input-oriented estimation), тобто основна увага при оцінці ефективності бюджетних витрат приділялася економічності їх використання. Потім для проведення такої оцінки стали використовувати показник розподільної продуктивності (allocative efficiency), при визначенні якого застосовувалися не фізичні міри обсягів витрачених ресурсів, а витрати (cost). Оцінка ефективності бюджетних коштів на цьому етапі здійснювалася на підставі визначення економічності й продуктивності їх використання. У подальшому, коли виникла необхідність здійснення комплексної оцінки ефективності державних коштів, основну увагу стали приділяти аналізу випуску продукції (послуг) (output), а потім — і кінцевих результатів використання бюджетних коштів (outcome).

Таким чином, поступово сформувалася світова концепція аудита 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.

¹⁹ Див.: Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships (US GAO/GGD-98-26).