

**Стефанюк І. Б.,**

кандидат економічних наук, доцент,  
заступник директора Департаменту з питань використання  
коштів державного бюджету в регіонах Рахункової палати,  
заслужений економіст України

## **АНАЛІЗ КОНЦЕПЦІЙ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ**

*Проведено порівняльний аналіз концепцій аудиту ефективності державних фінансів, що застосовуються вітчизняними суб'єктами державного фінансового контролю із нормами, визначеними в Стандартах аудиту ефективності INTOSAI.*

Ключові слова: державні фінанси, аудит ефективності, концепції аудиту, оцінки аудиту, методики аудиту, стандарти аудиту.

За оцінками Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI), підзвітність органів державної влади не може повноцінно реалізуватися без аудиту ефективності. Тільки завдяки йому можна робити практичний внесок в удосконалення ефективності і результативності державної влади. Тому аудит ефективності іноді вважають основним інструментом державного контролю<sup>1</sup>.

Суть аудиту ефективності полягає в незалежному й об'єктивному аналізі та оцінці діяльності державних програм або послуг, що надаються органами влади, за критеріями економності, продуктивності та результативності.

Здійснювати таку роботу важливо з огляду на те, що громадськість мусить знати, як витрачаються державні кошти і як державні установи надають послуги. Аудит ефективності зміцнює прозорість і підзвітність саме через надання об'єктивної і достовірної інформації із зазначених питань.

Без достовірної інформації про діяльність уряду не може обійтися і парламент. Для нього аудит ефективності є унікальним незалежним джерелом інформації, оскільки не представляє інтересів жодних політичних сил чи інституцій.

Скористатися функцією аудиту ефективності з метою отримання незалежної оцінки наслідків своїх рішень і результатів надання послуг державними установами може також уряд.

Загалом аудит ефективності стимулює навчання і структурні та організаційні перетворення у державному секторі економіки шляхом надання нової інформації і зосередження уваги на розв'язанні нагальних проблем. Без аудиту ефективності важко уявити удосконалення і реформування державної служби і уряду. Саме таким чином аудит ефективності створює додаткову вартість, яка набагато перевищує матеріальний зиск від звичайного механізму контролю.

---

<sup>1</sup> *Степашин С.* Аудит эффективности – основной инструмент госконтроля / С. Степашин // Финансовый контроль. – 2010. – № 7 (104). – С. 67.

Вітчизняні дослідники здебільшого виокремлюють дві концепції аудиту ефективності.

Перша концепція – “оцінка від досягнутого” – аудит орієнтується на результати і фокусується на запитаннях: яка якість виконання програми (проекту, бізнес-плану)? Які результати очікувалися? Які вимоги висуваються та які цілі були досягнуті? Чому не досягнуті заплановані цілі?

Недоліки виконання програми чи діяльності оцінюються як відхилення від норм або критеріїв, тому рекомендації за результатами аудиту спрямовані на їх усунення. Водночас аналізу піддаються причини виникнення розбіжностей між результатами реалізації програми і критеріями аудиту. При цьому, як правило, є безсумнівною необхідність досягнення цілей шляхом реалізації відповідної програми.

Друга концепція – “оцінка від проблеми” – аудит орієнтується на проблеми і пошук відповідей на запитання: чи дійсно існують стійкі проблеми у виконанні програми (проекту, бізнес-плану)? Що спричиняє їх виникнення? Як усунути або мінімізувати негативні наслідки проблем?

Проблеми діяльності (або їх ознаки) є початком аудиту, а не його завершенням, як це переважно відбувається при реалізації концепції аудиту “оцінка від досягнутого”. Наприклад, ознаками таких проблем можуть бути: зростання витрат внаслідок потреби в більших обсягах ресурсів; стійкий дисбаланс між внесками та цілями; відсутність чіткості у розподілі відповідальності між органами виконавчої влади щодо виконання програми; неоднозначність та суперечливість в нормативно-правових документах; стабільно низький рівень компетентності, критика стилю управління, недоліки в механізмі надання послуг та орієнтації на клієнта; чимала кількість скарг або заяв від громадськості тощо. Головним завданням такого аудиту називають дослідження наявності стійких проблем та аналіз їх причин з позицій економності, продуктивності та результативності.

Також існує третя концепція – “оцінка від потреби” – аудит орієнтується на потреби і спрямований на розроблення обґрунтованої, дієвої програми (проекту, бізнес-плану), виконання якої гарантувало б досягнення конкретної цілі, або на оцінку і вдосконалення уже затвердженої програми. Ця концепція аудиту передбачає пошук відповідей на запитання: чи враховує програма і управління нею усі суттєві ризики? Які прогностичні результати виконання програми? Які потреби при реалізації програми можуть бути не забезпечені? Які додаткові ресурси слід залучити і які управлінські рішення потрібно прийняти для гарантованого задоволення суспільних потреб?

Тобто концепція аудиту “оцінка від потреби” зорієнтована на кінцеву ефективність – максимізацію задоволення потреб споживачів у якісних товарах (роботах, послугах).

В Україні найбільшого поширення набуло застосування двох перших концепцій аудиту ефективності: “оцінка від досягнутого” і “оцінка від проблеми”. Аудит, що орієнтується на потреби, ще не має розробленої нормативно-правової бази, тому лише фрагментарно реалізується в ході аудитів, спрямованих на результати або проблеми виконання програми. Проте зазначимо, що і в інших країнах світу часто не дотримуються чисто-

ти теорії контролю при здійсненні контрольних заходів. Вибір інструментів і методик контролю жорстко не регламентується, є суто добровільною справою відповідного органу державного фінансового контролю та залежить лише від завдань, поставлених перед конкретним контролью-аналітичним заходом.

Такий підхід зумовлений тим, що Стандарти аудиту ефективності INTOSAI не є нормативним документом і навіть рекомендаціями, а відтак не обов'язкові до виконання навіть органами, які є членами цієї авторитетної міжнародної організації. Це, насамперед, уособлення кращої світової практики, до втілення якої потрібно прагнути.

Рахункова палата переважно проводить аудит ефективності за концепцією “оцінка від досягнутого”, а Головне контрольно-ревізійне управління України – аудит ефективності за концепцією “оцінка від проблеми”.

У рамках концепції “оцінка від досягнутого” та відповідно до Загальних рекомендацій з проведення аудиту ефективності використання державних коштів<sup>2</sup> (далі – Загальні рекомендації Рахункової палати), Рахункова палата може проводити три види аудиту ефективності: аудит, що орієнтується на результат (оцінюються результати діяльності розпорядників коштів або результати виконання програм); аудит, що орієнтується на управління (оцінюється процес управління для досягнення мети); аудит змішаний (оцінюються одночасно результати та управління).

На відміну від Рахункової палати, Методика аудиту ефективності виконання бюджетних програм<sup>3</sup> (далі – Методика ГоловКРУ) передбачає проведення органами державної контрольно-ревізійної служби чотирьох видів аудиту ефективності, а саме, окрім трьох зазначених, ще й аудит, що орієнтується на проблему (встановлюються й аналізуються проблеми аудиту і гіпотези причин їх наявності). Варто зауважити, що такий підхід визначено і Стандартами аудиту ефективності, які підготовлені фахівцями Національного аудиторського офісу Швеції і затверджені на XX Конгресі INTOSAI, що пройшов 22–26 листопада 2010 р. в Йоганнесбурзі (Південно-Африканська Республіка).

При здійсненні будь-якого виду аудиту ефективності Рахункова палата і ГоловКРУ переважно застосовують одну аудиторську тактику – комплексну, коли під час аудиту піддаються сумніву наміри і рішення як законотворців, так і діяльність підконтрольних об'єктів.

Стандартами ж INTOSAI передбачено застосування двох аудиторських тактик: “згори – донизу” (увага зосереджується на вимогах, намірах, цілях і очікуваннях законодавчої гілки влади, регуляторного акта); “знизу – догори” (увага зосереджується на наслідках діяльності об'єкта перевірки і широкої спільноти людей).

---

<sup>2</sup> Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів, затверджені постановою Колегії Рахункової палати від 12.07.2006 № 18-4.

<sup>3</sup> Методика аудиту ефективності виконання бюджетних програм, затверджена наказом ГоловКРУ України від 15.12.2005 № 444.

Проте в Україні є досвід застосування тактики оцінки “згори – донизу”, а саме так Рахункова палата проводить експертизу проекту Закону України про Державний бюджет України на відповідний рік.

Мета аудиту ефективності в усіх трьох вказаних документах (Рахункової палати, ГоловКРУ, INTOSAI) визначена практично однаково – оцінка продуктивності і результативності діяльності об’єкта контролю та економності у використанні ресурсів.

Проте інші складові системи аудиту ефективності дещо різняться.

Так, у Стандартах аудиту ефективності INTOSAI зазначено, що часто вдається досягти мети аудиту ефективності шляхом пошуку відповіді на два простих запитання: яким є стан речей в установі, і чи правильно виконуються функції установою.

У Загальних рекомендаціях Рахункової палати таких запитань не передбачено. Щодо Методики ГоловКРУ, то тут визначено подібні запитання для чотирьох ситуацій.

- При зосередженні в ході аудиту ефективності уваги на продуктивності програми пропонується знайти відповіді на запитання: чи існують шляхи підвищення продуктивності програми, і чи можна було досягти кращих результатів при реалізації програми іншими шляхами?
- При зосередженні уваги на економності у використанні ресурсів програми рекомендується шукати відповіді на запитання: чи існують шляхи зменшення вартості продукту бюджетної програми, і чому не забезпечено зменшення вартості продукту бюджетної програми?
- При зосередженні уваги лише на результативності програми потрібно дати відповідь на запитання: чому не забезпечено виконання показників продукту програми?

І, насамкінець, при зосередженні уваги на якості виконаних робіт, наданих послуг, придбаних товарів слід відповісти на запитання: чи існують шляхи підвищення впливу бюджетної програми на зменшення негативних тенденцій (збільшення позитивного впливу) у досліджуваній сфері?

У взятих для порівняння документах Рахункової палати, ГоловКРУ та INTOSAI також різняться визначення завдань аудиту ефективності.

Наприклад, у Стандартах INTOSAI завданнями аудиту ефективності є обстеження:

- економності у діяльності згідно з принципами, практиками і стратегіями управління на основі доцільності;
- ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів, включаючи обстеження інформаційних систем, показників виконання та організації моніторингу і процедур, яких дотримується об’єкт аудиту з метою виправлення визначених недоліків;
- результативності діяльності з точки зору досягнення цілей, поставлених на рівні об’єкта аудиту, і фактичного впливу діяльності порівняно із запланованим впливом.

У Методиці ГоловКРУ ці завдання визначено як: оцінку виконання результативних показників бюджетних програм; оцінку ефективності виконання бюджетних програм; виявлення упущень і недоліків організацій-

ного, 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.

Така постановка завдань у Методиці ГоловКРУ не суперечить положенням INTOSAI, разом з тим вона дає змогу чіткіше сформулювати цілі, до яких слід прагнути в ході аудиту ефективності для досягнення мети контрольного заходу.

Використання Рахунковою палатою та ГоловКРУ різних концепцій аудиту ефективності зумовлює низку процедурних відмінностей у проведенні цього виду контролю.

У Рахунковій палаті після визначення й ухвалення теми та об'єкта аудиту переходять до підготовки, обговорення і затвердження програми та плану аудиту. Лише після цього допускається збирання, опрацювання та узагальнення матеріалів, підготовка інформації для аудиторського звіту. Отже, за відсутності затвердженої в установленому порядку Програми аудиту проведення виїзної перевірки на об'єктах аудиту не допускається.

Підготовчий етап проведення аудиту за Методикою ГоловКРУ, на відміну від Рахункової палати, передбачає визначення та оцінку проблеми аудиту (як головного недоліку виконання бюджетної програми) та висунення гіпотез аудиту (припущень про існування низки організаційних, соціальних, фінансових причин, які стають на заваді досягнення програмою очікуваних результатів). Для цього камерально зібрана до початку аудиту інформація уточнюється на об'єкті контролю. Таким чином, програма аудиту органами ДКРС затверджується пізніше, ніж дата видачі направлення на проведення аудиту. А у Програмі, разом з періодом, метою та процедурами аудиту, зазначаються проблема аудиту, гіпотези аудиту та методи їх дослідження.

Наприклад, в аудиті використання бюджетних коштів на безкоштовне і пільгове протезування інвалідів, проведеного ГоловКРУ, проблему аудиту визначено так: “Стан фінансування і використання бюджетних коштів не забезпечує потреб інвалідів у протезно-ортопедичних виробках”.

Відповідно сформульовано мету аудиту: “Встановити, наскільки ефективно використовуються виділені бюджетні кошти на безкоштовне і пільгове протезування інвалідів та вишукати резерви для здешевлення таких послуг і для залучення до розв'язання цієї соціальної проблеми додаткових фінансових ресурсів”.

Висунуто (і досліджено) такі основні гіпотези причин наявності проблеми аудиту:

1. Відсутній чіткий механізм збору інформації щодо потреби у конкретних видах протезно-ортопедичних виробів, що не сприяє швидкому перепрофілюванню виробництва на задоволення потреб інвалідів.
2. Фінансування прикладних розробок із протезування і виготовлення протезно-ортопедичних виробів здійснюється через велику кількість структур, де державні кошти “осідають” у невикористаних залишках.

3. Протезно-ортопедичні вироби, що виготовляються на вітчизняних підприємствах, є морально застарілими, не відповідають сьогоднішнім потребам інвалідів, а тому не користуються попитом.
4. Кошти, що виділяються науково-дослідним інститутам, спрямовуються здебільшого на утримання цих установ (на адміністративно-господарські видатки).
5. Немає державного замовлення на розроблення протезно-ортопедичного обладнання, виготовлення високоякісних та недорогих виробів.
6. Не встановлена норма, яка б регулювала рівень рентабельності виготовлення протезно-ортопедичних виробів.
7. Не проводяться тендерні процедури з метою мінімізації вартості прикладних розробок і виготовлення протезно-ортопедичних виробів.
8. Має місце нецільове використання бюджетних коштів, виділених на виготовлення протезно-ортопедичних виробів.
9. Відбувається монополізація прав на прикладні розробки і виготовлення протезно-ортопедичних виробів.
10. Проводиться фінансування придбання дорогих імпорتنих протезно-ортопедичних виробів, що обмежує обсяг їх закупівлі на вітчизняному ринку.
11. Неналежний рівень організаційної роботи з освоєння протезно-ортопедичними підприємствами одержаних бюджетних коштів.

Рахунковою палатою визначено такі прийоми аудиту: інспекцію, спостереження, запит, перерахунок та аналітичні процедури. Головки КРУ до прийомів аудиту віднесло збирання інформації від юридичних осіб, інтерв'ювання, анкетування, опитування громадян, аналіз економічної і фінансової інформації. Водночас INTOSAI прийомами аудиту вважає перевірку фінансових операцій, дослідження, аналіз економічної, фінансової та робочої інформації.

Ще однією складовою аудиту ефективності, яка має суттєві відмінності, є інформація, що повідомляється об'єктам контролю на початку його проведення.

Рахункова палата доводить до керівництва підконтрольного об'єкта завдання контрольного заходу, склад контрольної групи та часові межі проведення аудиту. Головки КРУ письмово повідомляє про проведення аудиту за десять днів, доводить до керівництва підконтрольного об'єкта завдання аудиту, склад аудиторської групи, часові межі аудиту, а також погоджує або доводить програму аудиту. У Стандартах ж INTOSAI передбачено, що об'єкту контролю повідомляють завдання контрольного заходу, питання програми аудиту, критерії аудиту та часові межі його проведення.

Варто звернути увагу на ще одну важливу відмінність у методиках проведення аудиту ефективності. У практиці Рахункової палати та Головки КРУ використовується здебільшого такий стиль викладу висновків: "...зроблено правильно / неправильно". Тобто простежується ревізорський стиль.

Наприклад, розглянувши у липні 2009 р. Звіт про результати аудиту ефективності використання коштів державного бюджету, призначених на впровадження інноваційних технологій у виробництві технічних засобів

реабілітації інвалідів, Колегія Рахункової палати дійшла такого висновку: “Міністерство праці та соціальної політики України не забезпечило у 2008 р. належне нормативно-правове та організаційне забезпечення виконання заходів з впровадження інноваційних технологій у виробництві технічних засобів реабілітації інвалідів, що призвело до неефективного використання коштів державного бюджету, виділених на цю мету, та відстрочило на невідзначений термін досягнення соціального ефекту – забезпечення інвалідів якісними та сучасними протезно-ортопедичними виробами вітчизняного виробництва. Це також не сприяло зниженню залежності виробництва засобів реабілітації інвалідів від іноземних сировини та комплектуючих...”

...Відсутність з боку Мінпраці та ПО “Укрпротез” належного внутрішнього контролю за виконанням бюджетної програми “Впровадження інноваційних технологій у виробництві технічних засобів реабілітації інвалідів” спричинила неефективне використання бюджетних коштів у сумі 63,4 млн грн та використання з порушенням чинного законодавства у сфері закупівель – 28,8 млн грн”.

Натомість INTOSAI рекомендує інший, партнерський стиль викладу висновків, а саме із використанням словосполучень: “...свідчить про .../вказує на те, що...”, “... це доцільно / це можливо...”.

Отже, є всі підстави для висновку, що аудит ефективності державних фінансів в Україні розвивається досить успішно. За багатьма позиціями методики Рахункової палати і ГоловКРУ щодо його проведення відповідають стандартам міжнародних організацій. Водночас, взявши курс на інтеграцію України у європейську спільноту, ми зобов’язані адаптувати своє законодавство і практику роботи з кращим зарубіжним досвідом. З огляду на це, на базі Стандартів аудиту ефективності INTOSAI доцільно розробити єдину уніфіковану методику, яка б однаково сприймалася і в межах компетенції застосовувалася вітчизняними учасниками бюджетного процесу, на які поширюються положення ст. 26 “Контроль та аудит у бюджетному процесі” нового Бюджетного кодексу України. Такими учасниками, зокрема, є Рахункова палата, органи державної контрольно-ревізійної служби, підрозділи внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту розпорядників бюджетних коштів усіх рівнів.