

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_007.
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 9 «Фінансові інструменти». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_016.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_029.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_015.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затв. Наказом Міністерства фінансів України 30.11.2001 р. № 559, зареєстр. в Міністерстві юстиції України 19.12.2001 р. за № 1050/6241 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01>.
6. Грачова Р. Є. Фінансові інструменти: найважливіше [Електронний ресурс] / Р.Є. Грачова // Дебет-Кредит. – 2008. – № 48. – 1.12.2008. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/1cid03870.html>.
7. Василенко Н.К. Облік і аналіз фінансових інструментів хеджування грошових потоків підприємств : автореф. дис. ... на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» (за видами економічної діяльності) / Н.К. Василенко. – Київ : КНТЕУ, 2012. – 21 с. – укр.
8. Учет финансовых инструментов в соответствии с МСФО / Коллектив авторов компании «Ernst&Young». – М. : Альпина Паблишер, 2013. – 919 с.
9. Пособие по МСФО для специалистов в области бухгалтерского учета и отчетности 2013. МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» [Электронный ресурс] / Адель Валеев, Робин Джойс. – М. : PricewaterhouseCoopers, 2011. – Режим доступа : <http://bankir.ru/publikacii/vestnik/uchebnye-posobiya-po-msfo>.

УДК 657.6:006.32

Любенко А.М.
кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри економіки та управління
Університету банківської справи
Національного банку України

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ

У статті розкриваються основні підходи до здійснення державного фінансового аудиту у відповідності з положеннями INTOSAI. Обґрунтовано необхідність стандартизації процедур при проведенні державного фінансового аудиту з врахуванням зарубіжного досвіду. Запропоновано структуру стандарту «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів».

Ключові слова: державний фінансовий аудит, аудит ефективності, державний фінансовий контроль, державні/бюджетні кошти, стандартизація контролю.

Любенко А.Н. СТАНДАРТИЗАЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА

В статье раскрыты основные подходы к проведению государственного финансового аудита в соответствии с положениями INTOSAI. Обоснована необходимость стандартизации процедур осуществления государственного финансового аудита с учетом зарубежного опыта. Предложена структура стандарта «Проведение аудита эффективности использования государственных средств».

Ключевые слова: государственный финансовый аудит, аудит эффективности, государственный финансовый контроль, государственные/бюджетные средства, стандартизация контроля.

Lyubenko A.M. STANDARDIZATION OF THE STATE FINANCIAL AUDIT

The article consider the main approaches to the state financial audit in accordance with the standards of INTOSAI. The necessity of standardization of procedures in conducting public financial audit, taking into account international experience. Proposed structure of the standard «Auditing the effectiveness of the budgetary facilities.»

Keywords: state financial audit, performance audit, state financial control, budgetary facilities, standardization of control.

Постановка проблеми. Державний фінансовий аудит як форма державного фінансового контролю здійснюється в Україні від імені зовнішнього і внутрішнього органів контролю починаючи з 2000 року. Нормативна база почала формуватися з 2005 року, коли ця форма була визначена у Бюджетному кодексі України. Тому, зважаючи на достатньо обмежену в часі практику здійснення державного фінансового аудиту (інакше аудиту ефективності), необхідно сформулювати основні положення щодо його здійснення. Ці положення повинні базуватися на стандартах INTOSAI (INTOSAI), які і слугують такої меті, та враховувати специфіку проведення такого контролю в Україні. Завдання, поставлені перед державним фінансовим контролем в частині оцінки ефективності використання бюджетних коштів, потребують уточнення категорії ефективності відносно державного управління.

Науковцями виділено кілька концептуальних моделей підвищення ефективності роботи державних установ та інституцій держави, що пов'язують ефективність з певними факторами.

1. Підхід, заснований на концепції лідерства. Представники даного напрямку (Р. Стогдилл, Р. Манн, К. Левін, Р. Лайкерг, Блейк, Моутон, Р. Хауз, П. Херсі, К. Бланшар, Шідт) пов'язують ефективність установи з лідерськими навичками, стилем управління, індивідуальними характеристиками і якостями керівників міністерств і відомств, системами їх підбору, оцінки виконання завдань, мотивацією і професійним розвитком.

2. Підхід, що розвиває теорію веберовської раціональної бюрократії, в рамках якого увага акцентується на поділі адміністрування та ієрархічній структурі, функціональній спеціалізації, чітких правилах

роботи, жорсткому регламентуванню професійної діяльності державних службовців, відділенні від власності, що створює необхідні передумови для ефективної роботи (М. Вебер, К. Зейфарт, М. Шпрондель, Г. Шмідт).

3. Наступним підходом до ефективності діяльності є теорія життєвих циклів [1]. Основна ідея цієї школи (П. Херсі, К. Бланшар, Ф. Модільяні, І. Адізега *in*) складається у взаємозв'язку ефективної роботи державних відомств і впливу постійно і циклічно сформованих коаліцій або груп всередині установи. Це визначає процес і характер прийняття рішень в бюрократичних структурах, що пов'язано, в свою чергу, з життєвим циклом розвитку установи.

4. В рамках концепції професіоналізму [2] (Г. Беккер, Е. Дюркгейм, М. Вебер, Т. Парсонс, Міллерсон, Абрахамсон) ефективна діяльність ставиться в пряму залежність від професіоналізації органів державної влади, наявності кар'єрних (професійних) чиновників, від рівня їх професіоналізму та компетентності.

5. Концепція економічної відповідальності (моделі Харта-Шлейфера-Вишня, Джон Стюарт Міллер, Д. Норт) заснована на економічному підході, що доводить, що підвищення ефективності діяльності органів державної влади пов'язано з наявністю механізму конкуренції серед відомств, системно впровадження інновацій, а також політичної підзвітністю державних органів, в першу чергу перед платниками податків [3].

Важливою складовою частиною всіх концепцій є підвищення якості системи державного управління. Оцінка якості має, як правило, об'єктивні і суб'єктивні компоненти. З одного боку, це дотримання певних стандартів і нормативів, а з іншого боку, задоволення потреб соціальних груп, організацій або індивідів. Поставлена задача з підвищення рівня якості управління та послуг вимагає виділення найбільш важливих факторів, які впливають на роботу органів державної влади, що дозволяє надалі цілеспрямовано керувати і регулювати цей процес.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток нових форм контролю та аудиту в Україні внесли своїми дослідженнями відомі вітчизняні вчені, зокрема І. К. Дрозд, С.В. Бардаш, В.О. Шевчук, В.С. Рудницький, Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха.

Водночас питанню стандартизації державного фінансового аудиту у вітчизняній економічній літературі не приділяється достатньої уваги.

Постановка завдання. Метою статті є розроблення організаційно-методичних підходів до здійснення аудиту ефективності витрачання коштів на основі стандартизації. Завдання статті – аналіз досвіду у сфері аудиту ефективності з метою глибшого впровадження в практику діяльності органів контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Метою аудиту ефективності є аналіз використання бюджетних коштів установ сектору державного управління з точки зору ефективності управління і розробка механізму оцінки надання державних послуг населенню.

Стандарт зовнішнього і внутрішнього державного фінансового контролю «Проведення аудиту ефективності використання державних коштів» повинен враховувати норми відповідно до чинного законодавства, міжнародних стандартів і відображати специфіку державного аудиту. Він має бути призначений для методичного забезпечення реалізації повноважень контрольного органу з організації та здійснення контролю за законністю, результативністю (ефектив-

ністю і економістю) використання коштів державного бюджету, а також контролю за дотриманням встановленого порядку управління та розпорядження майном, що перебуває у державній власності.

Метою Стандарту є встановлення норм, правил і вимог, які повинні виконуватися при організації та проведенні аудиту ефективності використання державних коштів.

Ідентифікуємо завдання Стандарту, якими визначаються цілі, зміст і особливості аудиту ефективності; встановлюються загальні вимоги до організації, підготовки та проведення аудиту ефективності; встановлюється порядок оформлення результатів аудиту ефективності.

Зміст аудиту ефективності доцільно виразити через формулювання його поняття і методів здійснення аудиту ефективності.

Аудит ефективності – це форма державного фінансового контролю, що забезпечує оцінку ефективності роботи підконтрольних об'єктів (установ, відомств, органів державної влади) з використання 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.

При проведенні аудиту ефективності необхідно не тільки виміряти ступінь досягнення поставлених цілей, але й оцінити конкретність обраних механізмів досягнення цілей, зовнішній вплив і відповідність обсягу використаних ресурсів кількості та якості 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.

Метою аудиту ефективності є визначення ефективності діяльності контролюваного об'єкту і розробка пропозицій щодо її оптимізації для якісного поліпшення процесу управління державними ресурсами.

В аудиті ефективності можна виділити два основних напрямки:

- Аудит ефективності використання державних ресурсів, об'єктом якого є вся сфера державних ресурсів, у тому числі майно і бюджет;

- Аудит ефективності витрачання бюджетних коштів.

Предметом аудиту ефективності в межах повноважень контрольного органу є:

- діяльність головних розпорядників та одержувачів бюджетних коштів щодо використання всіх видів державних ресурсів;

- майно, що перебуває у державній власності;

- кошти місцевих бюджетів, що виділяються на реалізацію державних завдань, цільові програми;

- організація виконання бюджетного процесу;

- окремі найважливіші питання управління ресурсами місцевих бюджетів.

За результатами перевірки та аналізу діяльності перевірених об'єктів визначається ступінь ефективності використання ними державних коштів.

Залежно від предмета аудиту ефективності визначається ступінь охоплення перевіркою тієї чи іншої діяльності об'єкта аудиту. Об'єктом аудиту може бути як діяльність установи в цілому, так і окремого підрозділу або ряду підрозділів. Об'єкт аудиту ефективності – це завжди персоніфікована одиниця (організація, підрозділ).

З урахуванням специфіки аудиту ефективності, до якої відноситься його аналітико-синтетичний характер, доцільно використання таких методів.

Аналіз – полягає у виділенні об'єктів аудиту в системі економічної діяльності. Це визначення предмета та напрямки аудиту ефективності. Шляхом аналізу на даному етапі визначається його економічне і соціальне значення.

Аналогія – може використовуватися при підготовці програм і планів аудиту ефективності для виділення найбільш значущих питань і етапів аудиту.

Системний аналіз – використовується для логічної послідовності і ув'язки питань перевірки.

Експертизи різних видів – прийоми експертних оцінок, пов'язані з предметом аудиту ефективності, коли для обґрунтування змісту питань аудиту залучаються експерти різних галузей знань.

Конкретизація – виявлення в процесі контрольованого етапу різного роду порушень, неефективної роботи, збитку і т. д.

Інвентаризація – застосовується для перевірки фактичного стану об'єкта шляхом огляду та перерахунку.

Вибіркові спостереження – прийом статистичного дослідження якісних характеристик господарського процесу для визначення їх доцільності та оптимальності.

Дослідження документів – спосіб документально-го контролю достовірності, доцільності, ефективності господарських процесів, відповідності їх нормативним правовим актам.

Індукція – прийом дослідження, при якому загальний висновок про ознаки множини елементів об'єкта аудиту ефективності робиться на основі вивчення не всіх ознак, а окремих елементів даної множини.

Статистичні розрахунки та економічні методи застосовуються для виявлення закономірностей економічних і господарських процесів об'єкта аудиту при великому обсязі інформації.

Синтез – дозволяє розробити пропозиції щодо поліпшення системи взаємозв'язків між елементами об'єкта аудиту.

Дедукція – розробка конкретних рекомендацій щодо поліпшення діяльності окремих напрямків, виходячи із загального стану об'єктів.

Крім названих, можливе використання і таких методів, як математичне та інформаційне моделювання, групування недоліків та інші.

Критерії і показники аудиту ефективності

Стосовно до завдань, визначених для даного Стандарту, під ефективністю діяльності підконтрольного органу, ефективністю використання фінансових ресурсів та державної власності слід розуміти узагальнену сукупність показників, що відображають результати діяльності підконтрольного об'єкта або (і) використання державних коштів і ресурсів.

Критерії відображають ефективність, результативність і економічність.

Економічність висловлює найкраще співвідношення між ресурсами та результатами їх використання, а результативність показує ступінь досягнення намечених цілей або вирішення поставлених завдань.

При проведенні конкретного аудиту ефективності встановлюється наскільки економічно і результативно використані державні кошти об'єктами перевірки на досягнення запланованих цілей, рішення поставлених перед ними завдань, виконання покладених функцій.

Економічність характеризує взаємозв'язок між обсягом державних коштів, використаних об'єктом перевірки на здійснення своєї діяльності, і досягнутим рівнем її результатів з урахуванням забезпечення їх відповідної якості.

Використання державних коштів є економічним, якщо контрольований об'єкт досяг заданих результатів з застосуванням їх найменшого обсягу (абсолютна економія) або більш високих результатів з використанням заданого обсягу державних коштів (відносна економія).

Визначення економічності використання державних коштів перевіряємих об'єктів здійснюється за допомогою перевірки та аналізу джерел і способів придбання необхідних ресурсів (наприклад, проведення конкурсів). Проводиться порівняння витрачених об'єктом перевірки коштів на придбання ресурсів з аналогічними показниками попереднього періоду або з показниками інших організацій.

Для оцінки економічності використання державних коштів необхідно встановити, чи були у об'єкта перевірки можливості придбання ресурсів найбільш економічним способом і їх більш раціонального використання для того, щоб досягти поставлених цілей на основі використання меншого обсягу державних коштів або отримати більш високі результати діяльності при заданому обсязі коштів.

Результативність характеризується ступенем досягнення запланованих результатів використання державних коштів або діяльності об'єктів аудиту ефективності і включає в себе визначення економічної результативності та соціально-економічного ефекту.

Економічна результативність визначається шляхом порівняння досягнутих і запланованих економічних результатів використання державних коштів або діяльності об'єктів, які виступають у вигляді конкретних продуктів діяльності.

Соціально-економічний ефект використання державних коштів визначається на основі аналізу ступеня досягнення встановлених соціально-економічних цілей і вирішення поставлених завдань, на які були використані державні кошти.

Соціально-економічний ефект показує, як економічні результати використання державних коштів або діяльності об'єктів, що перевіряються, вплинули на задоволення потреб економіки, суспільства, якої частини населення або певної групи людей, тобто тих, в чий інтерес були використані державні кошти.

У процесі аудиту ефективності необхідно визначити економічну результативність використання державних коштів, виявляти й оцінювати отриманий соціально-економічний ефект, щоб на основі сукупності зазначених оцінок можна було зробити обґрунтовані висновки про рівень ефективності використання державних коштів.

При визначенні соціально-економічного ефекту використання державних коштів необхідно виявляти і аналізувати фактори, які зробили на нього вплив, але не були пов'язані з використанням державних коштів або діяльністю об'єктів, що перевіряються, а також оцінювати ступінь їх впливу на даний соціально-економічний ефект.

Показники аудиту ефективності є складовими елементами-факторами критеріїв ефективності і відображають ту або іншу сторону діяльності об'єкта, що перевіряється. Показники аудиту ефективності можна класифікувати таким чином:

- Абсолютні показники ефективності, які характеризують досягнення поставлених цілей або запланованих результатів в натуральних або вартісних показниках;

- Якісні показники ефективності, які відображають якість роботи об'єкта або системи управління при використанні тих чи інших ресурсів;

- Відносні показники, які показують «ціну» результативності з точки зору фінансових витрат на одиницю продукції або послуг;

- Динамічні показники, які показують динаміку (температуру росту) як абсолютних, так і відносних показників в часі.

Перелік показників визначається в кожному конкретному випадку на підготовчому етапі аудиту ефективності. Ці показники повинні завжди мати кількісне значення.

Системний аналіз сукупності абсолютних, якісних, відносних і динамічних показників дозволить створити цілісну картину ефективності діяльності того чи іншого органу і використання тих чи інших державних ресурсів. Важливим моментом при визначенні показників є їх узгодження з керівництвом об'єкта аудиту.

Джерелами інформації для розрахунку критеріїв і показників аудиту ефективності можуть бути:

- звітні дані учасників бюджетного процесу;
- результати перевірок виконання крайового бюджету за звітний рік;
- результати попередніх фінансових перевірок;
- дані статистичної звітності;
- звіти і баланси об'єкта, що перевіряється;
- внутрішні документи об'єкта перевірки (статут, положення, посадові інструкції);
- нормативи використання ресурсів;
- договори, контракти;
- дані про аналоги в інших суб'єктах України або зарубіжних аналогах;
- дані податкових, митних та інших фіскальних органів;
- нормативна правова база.

Крім перерахованих, можуть використовуватися також інформація періодичної преси, дані правоохоронних органів, матеріали засобів масової інформації.

При проведенні аудиту ефективності необхідно, щоб інформація про об'єкт аудиту відображала результати його діяльності та якість управління.

Висновки. Отже, на підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що результатив-

ність діяльності може бути об'єктивно оцінена, якщо інформація про об'єкт буде:

- концентровано відображати результати діяльності;
- приводитися в порівнянні з очікуваними (плановими, нормативними) результатами;

- забезпечувати зіставлення результатів і витрат.

Інформація про якість управління повинна відповідати наступним вимогам:

- відображення ефективного використання активів (матеріальних, трудових, фінансових);

- здійснення всіх фінансових та економічних операцій відповідно до норм і правил;

- достовірність інформації про фінансовий стан і результати діяльності.

Додатковою інформацією, яка може і повинна використовуватися для оцінки діяльності установ, є інформація про прогнози їх подальшої діяльності. Дана інформація повинна відображати параметри планованих (прогнозованих) змін в основному зовнішнього середовища.

Поряд з цим стандартизація контрольних процедур, зокрема щодо проведення аудиту ефективності витрачання бюджетних коштів, на нашу думку, сприятиме підвищенню дієвості контролю, який буде націлений не лише на виявлення порушень, а і на їх попередження.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Синявська О. Застосування теорії моделей життєвих циклів при визначенні стилю управління // Європейські перспективи, № 3 ч. 3, 2012. – С. 192.
2. Козырева О.А. Основные аспекты отечественных и зарубежных концепций профессионального развития [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://ifets.ieee.org/russian/depository/v10_i4/html/7.htm.
3. Игумнов О.А. Теоретические аспекты генезиса концепции корпоративной социальной ответственности // Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: История. Политология. Экономика. Информатика Выпуск № 7-1 / том 22 / 2012.
4. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217?cat_id=32836.
5. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження порядку проведення органами контролю-ревізійної служби державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів» від 12.05.2007 № 698 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/698-2007>.
6. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / [П. К. Германчук, І. Б. Стефанік, Н. І. Рубан та ін.]. – К. : НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
7. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008>.
8. Аудит фінансових результатів : теоретико-методологічний аспект : [монографія] / І. К. Дрозд, В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, Н.С. Шалімова. – К. : Сова, 2013. – 208 с.