

УДК 336.225

М. В. ГОНЧАРЕНКО

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ

*Досліджено методологічні особливості аудиту ефективності бюджетних коштів, визначено його сутність, мету, умови реалізації та причини, що стримують його впровадження.*

**Ключові слова:** фінансовий контроль, аудит, аудит ефективності бюджетних коштів.

*The paper explored methodological features of the effectiveness audit of budget funds, determined its nature, purpose, conditions of implementation and reasons that hinder its implementation.*

**Key words:** financial control, audit, audit effectiveness, audit of budget costs efficiency.

Досконалість і ефективність механізму фінансового контролю в сучасних умовах залежить від його здатності гнучко реагувати на об'єктивні зміни та нові соціально-економічні явища. Недостатньо сприймати фінансовий контроль лише як суто фіскальний чи управлінсько-розпорядчий інструмент, що породжує необхідність трансформації його функцій у превентивно-регульовальному напрямку, що втілюється в аудиті ефективності фінансових важелів впливу. У контексті державного фінансового контролю аудит ефективності розглядається Л. Юхименком, С. Юрієм, Л. Ловінською, І. Стефанюк та ін. Утім в Україні даний напрямок аудиту є відносно новим і дослідженим поверхнево. Так, методологічні питання аудиту ефективності в бюджетній сфері знаходяться лише на стадії розробки, що надає дослідженням у цій галузі особливої актуальності.

Метою статті є систематизація методологічних особливостей аудиту ефективності бюджетних коштів, визначення його сутності, мети, умов реалізації та причин, що стримують його впровадження.

Використання терміна “аудит” відноситься орієнтовно до середини XIII ст., коли в парламенті Англії були виділені чиновники для контролю за витрачанням державної скарбниці. Чиновники-“аудитори” (слухачі) розпитували людей, відповідальних за витрати державних коштів, про те, як витрачаються ці гроші. Сьогодні аудитор – поширена професія, пов'язана з перевіркою і аналізом фінансової документації. Інститут аудиторів існує практично в усіх країнах (з певними модифікаціями їх прав і функцій).

Ураховуючи функціонально-предметну орієнтацію аудиторської роботи, з'являється можливість виділити її специфічні види. Зокрема, це стосується і аудиту ефективності, трактування якого можливе як загалом, так і обмежено.

Основною метою аудиторської діяльності є встановлення достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності економічних суб'єктів і відповідності здійснених ними фінансових і господарських операцій нормативним актам. Залежно від того, хто проводить перевірку, аудит поділяється на внутрішній і зовнішній. Аудиторська перевірка може бути обов'язковою та ініціативною. Обов'язкова

перевірка проводиться у випадках, установлених законодавством, або за дорученням державних органів.

Аудит – це сукупність методів та інструментів, що дозволяють з певною вірогідністю оцінити достовірність аналізованої фінансової інформації. Предмет аудиту – інформація, зосереджена в бухгалтерській звітності економічного суб'єкта: бухгалтерському балансі (форма № 1), звіті про прибутки і збитки (форма № 2), звіті про рух капіталу (форма № 3), звіті про рух грошових коштів (форма № 4), додатку до балансу (форма № 5), пояснювальній записці. У більш широкому трактуванні аудит – це особливий вид комерційної діяльності, що представляє собою збір, обробку та оцінку даних про функціонування та фінансово-економічне становище будь-якої організації, здійснюваний компетентним і незалежним органом. Цей орган складає висновок про достовірність інформації, отриманої від організації, на основі певних критеріїв і підготовленої відповідної рекомендації.

Концепції регулювання аудиторської діяльності у світовій практиці різні. Наприклад, у ФРН, Франції, Іспанії (основними користувачами бухгалтерської звітності там вважаються державні організації, банки) більш поширене державне регулювання аудиторської діяльності. У Великобританії, США, де основними користувачами бухгалтерської звітності вважаються акціонери, кредитори, інвестори, більш поширене саморегулювання [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].

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 [4].

І. Стефанюк визначає аудит адміністративної діяльності (аудит ефективності) як форму контролю, яка є сукупністю статистичних, ревізійних і аналітичних дій, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладів у процесі реалізації запланованих цілей, установлених цілей, установлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів” [2].

Аудит ефективності – відносно новий вид аудиту, це сфера, роль якої безупинно змінюється і яка має значні можливості. Аудит ефективності (поряд з традиційним аудитом фінансової діяльності) має відігравати більшу роль у структурі обліку в рамках державної контрольної системи, бо його мета – дати гарантії ефективного використання державних ресурсів.

У практиці аналізу і контролю над бюджетним процесом поки переважає (і це зафіксовано в багатьох методичних рекомендаціях і посібниках, що використовуються контрольними органами різного рівня) підхід, пов'язаний з виконанням бюджетних призначень. Маються на увазі об'ємні параметри надходження коштів, касове виконання бюджету по міністерствам і відомствам при фінансуванні видатків у межах бюджетних призначень (головним тут є з'ясування причин відхилень обсягів фінансування від бюджетних призначень). При цьому дуже важко пов'язати практику оцінки виконання видаткової частини бюджету (з точки зору зміни із зовнішніх причин потреби у фінансуванні витрат – інфляція, форс-мажорні обставини тощо) зі способами оцінити ефективність використання бюджетних коштів.

Виникнення аудиту ефективності як особливого виду контролю можна віднести до 1970-х рр., коли було зафіксовано появу терміна “аудит ефективності” в Лімській декларації керівних принципів контролю (1977 р.). У Декларації наголошується, що крім фінансового аудиту (перевірка цільового використання коштів і ведення фінансової звітності), важливість якого незаперечна, є також інший вид контролю: його завдання дещо інше – визначити, наскільки ефективно та економно витрачаються державні кошти [4]. Такий контроль включає не тільки специфічні аспекти управління, а й усю управлінську діяльність, у тому числі “організаційну та адміністративну системи”. Інституціоналізація нового виду контрольної діяльності пов'язана, по-перше, з тенденціями підвищення ролі державних фінансів в економіці розвинених країн, по-друге, з розвитком систем державного фінансового контролю, коли контроль тільки за розподілом та обліком витрачання державних коштів вже не відповідає потребі ефективного державного управління, по-третє, з необхідністю підвищення ефективності систем контролю, особливо внутрішнього (відомчого).

До цього слід додати, що в даний час з'явилися сучасні механізми та інструменти контролю за використанням бюджетних коштів, здатні забезпечити виявлення порушень і певним чином гарантувати можливість припинення неефективного використання державних ресурсів. Можна виділити як прямі, так і непрямі способи поліпшення управління державними ресурсами за допомогою реалізації функцій аудиту. Прямі способи – це впровадження рекомендацій аудиторських звітів, непрямі – створення спонукальних мотивів до поліпшення ефективності використання коштів за допомогою (в тому числі) аудиторських перевірок. Необхідність аудиту ефективності обумовлена попитом на більш гнучкі та ефективні за витратами форми управління. Крім того, фінансові аналітики та законодавці потребують достовірної фінансової інформації, а також в інформації за показниками діяльності органів управління.

У загальній постановці проблеми аудит ефективності використання ресурсів являє собою інформаційно прозору, достовірну перевірку діяльності економічних суб'єктів у галузі використання різного виду ресурсів. Особливий різновид аудиту ефективності представляє аудит ефективності витрачання коштів державного бюджету (аудит ефективності бюджетних витрат), орієнтований на активізацію контролю над бюджетним процесом не тільки на стадії розподілу і доведення державних коштів до їх споживачів, але і включаючи оцінку ефективності, доцільності та результативності бюджетних витрат. Таким чином, забезпечується контроль над

прийняттям економічних рішень (окремими аспектами фінансово-економічної політики) з точки зору їх результативності.

Аудит ефективності відрізняється від перевірок цільового характеру витрачання державних коштів. Дана форма контролю повинна включати не лише аналіз результативності бюджетних проектів і програм. Повинен здійснюватися комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів на основі рекомендацій щодо вдосконалення бюджетного процесу, чинного законодавства та всієї економічної політики держави.

Бюджетна система в ідеалі повинна бути орієнтована не просто на освоєння державних коштів, а на досягнення конкретного результату, при цьому в даній системі здійснюється ув'язка ресурсного забезпечення бюджетної організації з підсумками її діяльності. Бюджетування за результатами створює кращу мотивацію до якісного виконання покладених на організацію функцій.

Реалізація аудиту ефективності обумовлена низкою умов, а саме:

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

У той же час під час розробки конкретних заходів щодо створення можливостей використання аудиту ефективності доцільно проаналізувати причини, що стримують його впровадження. Зокрема, до них можна віднести такі:

- незначний період функціонування ринкових механізмів регулювання та відповідних їм механізмів державного контролю;
- наявність значного обсягу фінансових порушень, нецільового, напівкримінального використання коштів, що обумовлює першочерговість вирішення саме цих проблем;
- відсутність законодавчо відпрацьованої системи державного фінансового контролю, з чітким визначенням функцій і повноважень органів контролю;
- у законодавчо-правовому плані обмежені функції Рахункової палати Верховної Ради України щодо реалізації аудиту ефективності.

До всього наведеного вище варто додати і кваліфікацію “неефективного” використання бюджетних коштів, оскільки це вимагає спеціальних доказів та інструментарію, який відсутній. Немає ясності й у визначенні стадії ефективного використання бюджетних коштів: експертно-аналітичний або контрольно-ревізійний етапи (стадія експертизи бюджету або процес контролю його виконання).

Багато в чому труднощі вирішення цих проблем пов'язані з теоретико-методологічними і практичними особливостями реалізації механізмів аудиту ефективності (табл.).

Нова форма контролю забезпечує розширення “поля фінансового контролю” за межі суто формальних оцінок розподілу ресурсів і доведення їх до конкретних економічних об'єктів, що їх освоюють; комплексний аналіз причин і факторів неефективного використання державних коштів за окремими розпорядниками бюджетних коштів (в

єдності економічних, правових та адміністративно-управлінських проблем); створення умов для активізації боротьби з корупцією в органах державної влади шляхом надання інформації про реальний стан справ з використанням державних коштів.

Від перевірок цільового характеру витрачання державних коштів аудит ефективності відрізняється тим, що дана форма контролю повинна включати не лише аналіз результативності бюджетних проектів і програм. Повинен здійснюватися комплексний аналіз причин неефективного використання державних коштів на основі рекомендацій щодо вдосконалення бюджетного процесу, чинного законодавства та всієї економічної політики держави.

У нинішній практиці багато аудиторів ставлять в якості головної мети перевірку механізму витрачання державних коштів, а не питання, пов'язані з ефективністю цього витрачання. Тому в останні роки виникла необхідність змінити підхід до проведення аудитів, приділяти більше уваги результативності роботи організацій, що перевіряються. Незалежно від того, чи є об'єктом перевірки програма, напрямок діяльності, система або інструмент контролю, основний акцент слід робити на результати.

Таблиця

Методологічні особливості аудиту ефективності бюджетних коштів

<i>Особливості</i>	<i>Реалії прояву</i>
1. Реальне використання принципів ефективності та економічності бюджетних коштів	Здійснюється перехід від простого розподілу бюджетних коштів до контролю за досягненням заданих результатів з використанням найменшого обсягу коштів
2. Уключення фінансового контролю (у плані оцінки ефективності) у схему формування бюджету	Посилюється відповідальність розробників бюджету і активізується фаза попереднього контролю бюджетного процесу
3. Стимулювання руху від “контролю виконання” до “контролю прийняття рішень”	Концентруються зусилля на експертизі бюджету по макроекономічним параметрам у відповідності зі стратегічними цілями розвитку держави і економіки
4. Підвищення рівня системності контрольних функцій	Формується реальний симбіоз функцій контролю та активізація моніторингу виконання бюджету, особливо за параметрами результативності
5. Підвищення рівня відповідальності суб'єктів контролю над використанням фінансових ресурсів та власності	Відповідальність набуває реальних обрисів, виявляються причинно-наслідкові зв'язки порушення
6. Фактор переходу до “бюджетування, орієнтованого на результат” або “програмно-цільового бюджетування” з використанням індикативних методів планування	Формується нова система бюджетного планування, вирішальною стає схема «витрати-віддача» в аспекті оцінки ефективності та економічності використання ресурсів

Напрямок подальших досліджень має стати вивчення закордонного досвіду здійснення аудиту ефективності бюджетних коштів і розробка методичних рекомендацій по його впровадженню у вітчизняну практику фінансового контролю.

Література:

1. Рубан Н. І. Аудит ефективності бюджетних коштів / Н. І. Рубан // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 138–143.
2. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2 (15). – С. 10.
3. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 56–62.
4. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. – Режим доступу : [http://intosai.connexchosing.net/en/portal/documents/intosai/general/lima\\_declaration/index.php?article\\_pos=1](http://intosai.connexchosing.net/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/index.php?article_pos=1)

*Надійшла до редколегії 01.07.2011 р.*