

## ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ У ПРАКТИКУ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

*У статті розглянуто деякі теоретичні аспекти аудиту ефективності витрачання бюджетних коштів. На основі проведеного дослідження виокремлено основні напрямки імплементації аудиту ефективності у практику державного фінансового контролю.*

*Ключові слова: аудит ефективності, бюджетні кошти, бюджетний процес, адекватні методи аудиту, раціональне та ефективне використання бюджетних коштів.*

## IMPLEMENTATION OF AUDIT EFFECTIVENESS OF BUDGETARY FUNDS USING INTO THE PRACTICE OF STATE FINANCIAL CONTROL

*The aim of the research – to explore the existing theoretical approaches to the interpretation of the term "performance audit". The disadvantage of the current system of financial control, the authors consider its exclusively fiscal nature and directivity only on the implementation of subsequent control. The backlog of the national Ukraine's legislation from the international practice of State financial control was pointed out. The basic components of performance audit were studied, such as principles, elements and functions. The relevance of audit methodology was assessed. The need to develop a system of criteria for the audit was justified. The necessity of a comprehensive approach in practice was concluded. Thus, as a result we've got singled out the basic directions for implementation of performance audit in practice of the state financial control.*

*Keywords: performance audit, budgetary funds, relevant methods, budget process, the rational and efficient use of public funds.*

**Актуальність.** У Бюджетному кодексі в якості одного з принципів бюджетної системи визначено результативність та економію витрачання бюджетних коштів, а також в якості обов'язку розпорядників визначено витрачання ними коштів відповідно до цільового призначення [1]. В світлі цього, державний аудит ефективності використання державних коштів залишається останнім часом основним напрямком вдосконалення державної фінансової політики. У зарубіжних країнах розроблено та ефективно впроваджено у практику державного фінансового контролю дієві засоби контролю за цільовим та ефективним використанням державних коштів, зокрема на високому рівні імплементовано аудит ефективності використання бюджетних коштів. Так, ще у 1977 р. було прийнято Декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів [2]. Інноваційність задекларованих в ній принципів полягала в тому, що крім традиційних видів контролю, якими є контроль законності та правильності, визначено існування іншого рівнозначного та самостійного виду контролю – аудиту ефективності.

В нашій же країні термін «державний аудит» вперше законодавчо було визначено в 2005 р. [3]. Однак, питання щодо аудиту ефективності тривалий час залишалося на початковій стадії, оскільки по суті відсутня комплексність у проведенні аудиту ефективності використання бюджетних коштів, існує низка питань як у теорії, так і в практиці: є певні суперечності в законодавчій базі, немає чіткого розмежування повноважень контролюючих органів – суб'єктів державного аудиту, недостатньо розроблено теоретико-прикладні рекомендації щодо здійснення державного аудиту.

Вагомий внесок у вивчення аудиту ефективності та шляхів вирішення його проблем зробили Бутинець Ф., Базилевич В., Сухарева Л., Федченко Т., які провели системне наукове його дослідження. Також аудит ефективності розглядається в контексті державного фінансового контролю такими дослідниками, як Дорошенко О., Коновалов Л., Пожар Т., Стефанюк І., Юрій С., Юхименко Л. У своїх працях стосовно аудиту ефективності вітчизняні вчені зазвичай посилаються на міжнародні стандарти аудиту INTOSAI та на зарубіжні дослідження. Проте, аудит ефективності поки що залишається новим і недостатньо дослідженим поняттям для вітчизняної теорії, а особливо практики.

Метою даної статті є дослідження особливостей здійснення аудиту ефективності використання бюджетних коштів та напрямків його імплементації у практику державного фінансового контролю в Україні

**Виклад основного матеріалу.** Недоліки існуючої в Україні системи державного фінансового контролю значною мірою зумовлені тим, що вона має виключно фіскальний характер та спрямована на здійснення лише наступного контролю, тобто такого, що проводиться вже після проведення фінансової операції з бюджетними коштами, і який не дає змоги запобігти вчиненню бюджетного правопорушення. Єдиною на сьогодні формою державного фінансового контролю нефіскального характеру, яка має на меті попередження бюджетних правопорушень, є державний аудит ефективності використання бюджетних коштів.

Аудит ефективності (операційний аудит або “аудит цінності за гроші” value-for-money audit) – це перевірка процедур та методів функціонування господарської системи з метою оцінки економічності та результативності. У процесі аудиту ефективності здійснюється перевірка ефективності використання людських, фінансових та інших ресурсів; оцінка результатів та їх моніторинг, аналіз заходів вжитих для усунення виявлених раніш недоліків.

В основі аудиту ефективності лежить теорія “трьох Е”, що показано на рис. 1.

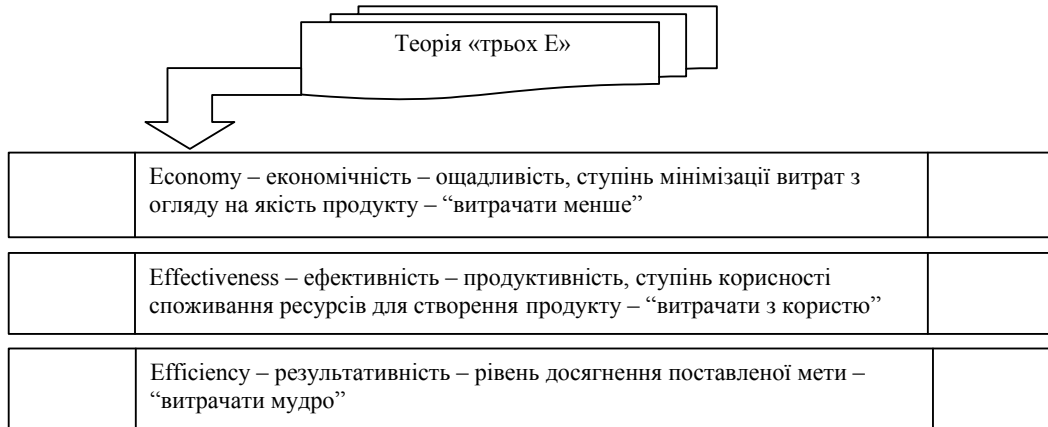


Рис. 1. Базові принципи аудиту ефективності

Виходячи з цього аудит ефективності складається з таких елементів:

- перевірку економічності витрачання організацією, що проходить аудит, бюджетних коштів, що були витрачені задля досягнення конкретних результатів її діяльності;
- перевірку продуктивності витрачання організацією, що проходить аудит, трудових, фінансових та інших ресурсів в процесі виробничої та іншої діяльності, а також використання інформаційних систем та технологій;
- перевірку результативності діяльності організації, що проходить аудит, щодо виконання визначених для неї завдань, досягнення фактичних результатів у порівнянні із запланованими показниками із врахуванням обсягу спрямованих на це ресурсів.

Оскільки аудит ефективності є складним, різноплановим та системним інструментом контролю, то він включає такі основні функції:

- контроль економічної обґрунтованості, законності, цільового та ефективного використання державних фінансових коштів
- аналіз результативності використання державних фінансових коштів;
- перевірка ефективності діяльності державних органів під час реалізації цілей фінансової політики в частині витрачання бюджетних коштів.

Питання методики проведення на практиці державного аудиту ефективності витрачання бюджетних коштів є актуальним для контролюючих органів України – Рахункової палати та Державної фінансової інспекції – особливо на місцевому рівні, тому на основі фінансової науки можна розробити критерії, що будуть застосовуватись для оцінки ефективності використання бюджетних коштів та слугуватимуть базою для висновків за результатами відповідних перевірок, що проводять контролюючі органи. Критерії – це обґрунтовані стандарти якості роботи та контролю, на базі яких можна провести порівняльний аналіз та оцінити ефективність реалізації програм, ведення діяльності, економічних операцій або виконання функцій об’єктами аудиту, тобто досягнутих результатів. Можливість розробки такої системи критеріїв, загальних та окремих показників, які уточнюються з врахуванням специфіки кожної перевірки впливає з потреби підвищення ефективності використання бюджетних коштів органами виконавчої влади. Стосовно аудиту ефективності під критеріями ми розуміємо загальну сукупність показників, які відображають різні сторони діяльності об’єкта аудиту. Як свідчить закордонний досвід такими критеріями поруч із кількісними та якісними параметрами оцінки ефективності можуть бути показники у вигляді анкет-опитування. Розробка критеріїв та показників визначення ефективності витрачання бюджетних коштів вимагає дослідження адекватних сучасним вимогам ринку методів, що можуть застосовуватись у практиці аудиту ефективності.

За сучасного рівня розвитку інформаційних технологій для оцінки ефективності використання бюджетних коштів доцільно застосовувати динамічні моделі. Безперервний контроль за імплементацією управлінських рішень, що мають повторюваний характер, зазвичай вимагає перевитрат грошових ресурсів. Застосування ж математичних моделей дозволяє визначити стандартизовані та достовірні процедури контролю за поточною діяльністю та своєчасно виявляти небажані тенденції. Перевагами сучасних інформаційних технологій є висока адекватність та надійність оцінювання в умовах недостатності та викривленості інформації, можливість точного визначення потреби в ресурсах для досягнення мети та прийняття раціональних управлінських рішень. Імплементація інтегрованої інформаційної системи

дозволить розробити єдину корпоративну базу бюджетної інформації, розв'язати завдання контролю за відхиленнями факту від плану («план-факт-відхилення»), та на цій основі дасть змогу оцінювати рівень ефективності використання бюджетних коштів.

Розповсюдженням методом дослідження основних параметрів ефективності використання бюджетних коштів є трендовий аналіз, що дозволяє визначити напрямки та темпи зміни показників, ступінь взаємної залежності сутнісних показників, порівнювати тенденції в окремій бюджетній організації зі зразковими стандартами практики або результатами інших аналогічних організацій. Ретроспективний аналіз бюджетних даних дозволяє визначити небажані тенденції, причини їх виникнення та обставини, що можуть нейтралізувати ймовірну несприятливу тенденцію. Цей метод може бути застосовано під час оцінки ефективності діяльності розпорядників бюджетних коштів, тобто мають бути враховані такі параметри:

- оцінка обґрунтованості та достовірності показників бюджету;
- оцінка результативності витрачання коштів, а саме віддача від витрачання;
- оцінка можливості зниження рівня нераціонального витрачання бюджетних коштів;
- оцінка доцільності фінансових витрат;
- оцінка законності та цільового характеру фінансування;
- контроль за повнотою на своєчасністю витрачання коштів, а саме їх адресність та вчасне витрачання;
- оцінка обґрунтованості нормативів витрачання коштів, тобто корисність на одиницю витрачання коштів;
- оцінка прогресивності методів фінансово-господарської діяльності [4].

### Висновки

Підсумовуючи, можна виділити наступні напрямки імплементації аудиту ефективності в практику державного фінансового контролю:

- аудит ефективності виконання своїх функцій державними та місцевими органами влади (критерій ефективності – обсяг виконання делегованих функцій та рівень відповідальності);
- ефективність виконання закупівель, робіт та послуг за бюджетні кошти на державному та місцевому рівнях (критерій ефективності – своєчасність, обсяг та економія коштів під час виконання робіт);
- аудит виконання державних та місцевих цільових програм (критерій ефективності – показники затрат, продукту, ефективності та якості);
- аудит ефективності використання бюджетних коштів та власності на усіх рівнях бюджетної системи (критерій ефективності – співвідношення витрат коштів та результату від їх витрачання);
- аудит результативності прийнятих рішень щодо управління державними та місцевими фінансами (критерій ефективності – досягнення цілі та виконання завдань, що поставлені під час затвердження бюджету, а також рівень виявлення правопорушень в бюджетному процесі).

Важливим також є дотримання системності аналізу в процесі здійснення фінансового контролю, яка забезпечується завдяки розрахунку та моніторингу груп показників, а саме:

- абсолютних показників (кількісних та якісних, що характеризують обсяги результатів діяльності);
- відносних показників (характеризують співвідношення результатів діяльності та рівня бюджетного фінансування);
- динамічних показників (відображають темпи зростання чи падіння за ряд років, рівень економічних та фінансових ризиків)
- показників, що характеризують дотримання законності використання бюджетних коштів (обсяги нецільового використання бюджетних коштів, розміри збитків, що понесла держава, суми коштів, що витрачені з порушенням бюджетного законодавства).

Отже, аудит ефективності витрачання бюджетних коштів необхідно розглядати в якості важливого етапу на шляху вдосконалення практики державного фінансового контролю з метою піднесення її на більш високий рівень, що відповідатиме стандартам якості ЄС.

### Література

1. Бюджетний кодекс України [Електронний ресурс] : кодекс України від 08.07.2010 р. № 2456-VI : офіц. текст станом на 01.09.2015 р. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
2. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://intosai.connexcchoosing.net/en/portal/documents/intosai/general/lima\\_declaration/index.php?article\\_pos=1](http://intosai.connexcchoosing.net/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/index.php?article_pos=1)
3. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим правопорушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна : закон України від 15.12.2005 р. № 3202-IV // Урядовий кур'єр. – 2006. – № 2. – 5 січня. – С. 6.
4. Стефанюк І. Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності / І. Б. Стефанюк // Фінансовий контроль. – 2013. – № 2 (15). – С. 10.

Надійшла 14.09.2015; рецензент: д. е. н. Хрущ Н. А.