

Жанна БЕЛЕЦ

Херсонський національний технічний університет

МЕХАНІЗМ ЗАСТОСУВАННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК СКЛАДОВОЇ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО МЕТОДУ ФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТУ

Досліджуються теоретичні засади використання аудиту ефективності як складової програмно-цільового методу формування бюджету. Розглядається зарубіжний досвід застосування аудиту ефективності та практика його використання в умовах вітчизняних реалій. Органам державної влади та органам місцевого самоврядування пропонуються нові елементи механізму застосування аудиту ефективності за умови обмеження фінансових ресурсів.

Ключові слова: аудит ефективності, програмно-цільовий метод, бюджетний процес, бюджетні програми, раціональне та ефективне використання бюджетних коштів.

Жанна Белец. Механизм применения аудита эффективности как составляющей программно-целевого метода формирования бюджета

Исследуются теоретические основы использования аудита эффективности как составляющей программно-целевого метода формирования бюджета. Рассматривается зарубежный опыт применения аудита эффективности и практика его использования в условиях отечественных реалий. Органам государственной власти и органам местного самоуправления предлагаются новые элементы механизма использования аудита эффективности при ограничении финансовых ресурсов.

Ключевые слова: аудит эффективности, программно-целевой метод, бюджетный процесс, бюджетные программы, рациональное и эффективное использование бюджетных средств.

Zhanna Belets. The mechanics of efficiency auditas a component of program budgeting

In article theoretical bases of use of audit of efficiency as a component of a program and target method of formation of the budget are investigated. Foreign experience of application of audit of efficiency and the practicing of its use in the conditions of domestic realities is considered. New elements of the mechanism of use of audit of efficiency are offered by public authorities and local bodies with limited financial resources.

Key words: performance audit, program-target method, budget process, budget programs, the rational and efficient use of public funds.

Сучасний етап соціально-економічного розвитку України потребує поглибленого розуміння ролі бюджету в економічній системі держави. Нині в нашій країні в період нового загострення

соціально-економічних проблем особливо актуальною є потреба поліпшення прозорості і зрозумілості бюджету для громадськості; поліпшення якості надання державних послуг, що залежать як від обсягу реальних доходів бюджету, так і від того, наскільки ефективно розпорядники бюджетних коштів управляють цими фінансовими ресурсами. Саме таким інструментом, який дає змогу ефективніше і прозоріше використовувати бюджетні кошти, є програмно-цільовий метод формування бюджету.

До сьогодні програмно-цільовий метод формування бюджету досліджували переважно зарубіжні вчені. І лише впродовж кількох останніх років вітчизняні вчені і практики, зокрема М. Желюк, О. Кириленко, І. Стефанюк, І. Чугунов та інші, почали розглядати це питання у своїх працях. У цілому аудит ефективності розглядається в контексті державного фінансового контролю такими дослідниками, як О. Дорошенко, Л. Коновалов, Л. Ловінська, Т. Пожар, І. Стефанік, С. Юрій, Л. Юхименко. У напрямку вдосконалення аудиту ефективності бюджетних програм працюють також учені-економісти І. Заглада, М. Головань, С. Левицька, М. Поліщук, О. Разборська, Н. Рубан, С. Сковородко, С. Стефанов, М. Татарчук, Ю. Шкворець та ін. У своїх дослідженнях щодо аудиту ефективності українські вчені часто посилаються на міжнародні стандарти аудиту та на праці зарубіжних дослідників.

Водночас у науці державного управління аудит ефективності бюджетування по суті досі не розглядався. Відомі лише окремі дослідження А. Дегтяра, О. Жадана, Я. Казюк, А. Кондрашихіна, І. Лопушинського, І. Розпутенка та ін.

Метою нашої статті є висвітлення суті аудиту ефективності з погляду науки державного управління, його ролі в забезпеченні раціонального та ефективного використання бюджетних коштів. З огляду на це завданням є опрацювання нормативних джерел, вивчення перспективного європейського досвіду, досліджень фахівців з цієї тематики для виконання аналізу організації аудиту ефективності бюджетних програм на кожному етапі його здійснення, виявлення недоліків в організації та розробка пропозицій органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування щодо їх усунення.

У зарубіжних країнах практика формування бюджету за програмно-цільовим методом використовується вже впродовж багатьох років. Тут розроблено та ефективно функціонують дієві засоби контролю за цільовим та ефективним використанням державних коштів, що спрямовуються на виконання бюджетних програм, зокрема на високому рівні перебуває аудит ефективності бюджетних програм. Так, ще понад тридцять п'ять років тому в столиці Перу (м. Ліма) було прийнято Декларацію керівних

принципів аудиту державних фінансів, у якій уперше на міжнародному рівні визначено основні засади та принципи функціонування державного фінансового контролю в демократичних країнах. Прийнятою 1977 р. Лімською декларацією було визначено інноваційні цілі контролю за громадськими фінансами, що полягають не лише в перевірці цільового та ефективного їх використання, а й у пошуку рішень щодо вдосконалення системи державного управління, у тому числі управління фінансами.

Інноваційність задекларованих у Лімі принципів полягала в тому, що, крім традиційних видів контролю, якими є контроль законності та правильності, визначено існування іншого рівнозначного та самостійного виду, а саме контролю (аудиту) ефективності. Також у Лімі було введено на міжнародному рівні поняття вищого органу фінансового контролю, що повинен контролювати громадські фінанси на засадах незалежності та публічності. При цьому визначені в Лімській декларації інноваційні функції вищих органів фінансового контролю щодо аудиту ефективності лише узагальнили набутий у країнах світу відповідний практичний досвід. Наприклад, ще за десять років до прийняття Лімської декларації, у 1967 р., у Швеції в процесі реформування державної системи фінансового управління Національне ревізійне бюро (Swedish National Audit Office) отримало статус органу зовнішнього державного фінансового контролю, що концентрує свою увагу переважно на проведенні аудиту ефективності. У подальшому на основі узагальнення практичного досвіду проведення аудиту ефективності було розроблено спочатку його теоретичні основи (1970 р.) і вже після цього методологію проведення перевірок діяльності органів державної влади у сфері ефективного використання публічних ресурсів (1975 р.) [7].

У нашій державі питання щодо запровадження аудиту ефективності тривалий час залишалося на початковій стадії свого розвитку. Так, система контролю, що функціонує нині в Україні, є вкрай недосконалою, оскільки, по суті, відсутня цілісність та комплексність у проведенні аудиту ефективності бюджетних програм, існує чимало суперечностей щодо суб'єктів аудиту та меж їх повноважень. Як відомо, найважливішими складовими програмно-цільового методу формування бюджету є: бюджетні програми й підпрограми; стратегічне планування; доходи й видатки; прогноз, оцінювання й визначення повноважень; аналіз, оцінка і контроль за виконанням програм; прозорість бюджетного процесу та участь у ньому широких верств громадськості [1]. Забезпечення такої складової програмно-цільового методу складання бюджету, як

аналіз, оцінка та контроль за виконанням програм, здійснюється за рахунок проведення аудиту ефективності бюджетних програм.

Ефективність використання бюджетних коштів – це здатність забезпечувати результативність (ефект) процесу бюджетної програми. Тобто ефективність як підсумковий показник розвитку і функціонування системи (бюджетної установи) відображає взаємозумовленість використання бюджетних коштів, праці й отриманого суспільством корисного результату у вигляді матеріальних благ і послуг.

Аудит ефективності використання бюджетних коштів – це нормативно закріплена, цілеспрямована діяльність державних аудиторів щодо визначення ефективності використання державних вкладень розпорядниками бюджетних коштів [3]. Аудит ефективності – це форма контролю, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення чинників, що цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм [4]. Процес розробки бюджету за програмно-цільовим методом починається з окреслення проблем, що підлягають розв'язанню. Основною ідеологією такого методу є те, що вкладені фінансові ресурси мають працювати на результат.

Головним нормативним документом, що регламентує порядок проведення аудиту ефективності бюджетних програм в Україні, є наказ Державної фінансової інспекції України (до 9 грудня 2010 р. – Головне контрольно-ревізійне управління) «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм», яким затверджено методичні рекомендації щодо проведення органами Державної фінансової інспекції аудиту ефективності виконання бюджетної програми [5].

Методологічний підхід до реалізації аудиту ефективності використання бюджетних коштів ґрунтується на системному підході, що виявляється в таких положеннях:

– концептуальний підхід, покладений в основу методології, що пропонується, базується на використанні теорії систем та теорії менеджменту;

– методологічний підхід передбачає визначення місії і цілей системи, виявлення ролі системи в реалізації стратегії соціально-економічного розвитку держави. Оскільки для організацій існує місія і загальноорганізаційні цілі, є доцільним оцінювати ефективність процесів організації з погляду їх адекватності місії (соціальна чи

системна ефективність), а також з погляду базових цілей функціонування організації (функціональна, у тому числі економічна, ефективність);

– наступний аспект аналізу стосується взаємодії системи із зовнішнім середовищем. Він характеризує зв'язки «вхід – вихід» основних бізнес-процесів системи;

– підхід передбачає процесну організацію внутрішнього середовища «вхід – процес – вихід» об'єкта, аналіз сукупності процесів функціонування і тестування їх на відповідність місії, цілям;

– основна методика сканування ефективності функціонування й оптимізації структури організації – реінжиніринг бізнес-процесів, який дозволяє подати організацію у вигляді процесів, а потім оцінити їх відповідність місії і цілям, після чого запропонувати рекомендації з реінжинірингу найбільш неадекватних із них [3].

Нині державний аудит ефективності виконання бюджетних програм в Україні є централізованим, орієнтованим на «замовлення» Кабінету Міністрів України. Він має реактивний характер, оскільки реагує на вже наявні проблеми, спрямований на виявлення причин неефективного використання коштів у загальнодержавному масштабі. Суб'єктами аудиту ефективності є Рахункова палата України, Державна фінансова інспекція, Державна податкова служба, Державна казначейська служба, Державна служба статистики.

Основними завданнями аудиту ефективності є: оцінка виконання заданих параметрів програми – порівняння результативних звітних показників виконання програми із заданими параметрами (у тому числі в паспорті бюджетної програми); виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, що перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми; визначення рівня впливу виявлених упущень і недоліків на якість виконання бюджетної програми (ефективність використання державних ресурсів); розробка пропозицій щодо вдосконалення організації виконання бюджетної програми, підготовка висновків щодо доцільності її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу державних ресурсів чи її припинення; підготовка пропозицій для користувачів аудиторського звіту щодо шляхів більш раціонального та ефективного використання державних ресурсів [6].

Актуальним в Україні є формування такої методики аудиту ефективності використання державних коштів, яка б:

– була орієнтована на аналіз ефективності використання державних коштів усіма об'єктами, а не лише в процесі реалізації державних бюджетних програм;

– давала можливість аудиту ефективності використання державних коштів кожним об'єктом окремо, а не орієнтації аудиту на загальногалузовий аналіз;

– мала преактивний характер, тобто дозволяла виявити неефективне використання коштів до того моменту, коли воно набуде системного характеру і виявиться на загальнодержавному рівні;

– була децентралізованою – «замовниками» аудиту ефективності повинен виступати не лише Кабінет Міністрів України;

– Державна фінансова інспекція та її структурні підрозділи на місцях повинні мати можливість самостійної ініціації аудиту ефективності, що реалізується у співробітництві з органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування;

– мала б чіткий алгоритм реалізації, що давав би можливість виокремлення універсальних критеріїв ефективності. Універсальні критерії ефективності утворюють базу для контролю процесів у динаміці, для формування порівняльної внутрішньовідомчої статистики [2].

У процесі аудиту ефективності, як правило, застосовуються такі методи: а) аналіз методів організації роботи об'єктів, що перевіряються; б) аналіз результатів роботи об'єктів; в) аналіз конкретних ситуацій; г) аналіз наявних даних; д) обстеження. Комплекс методів аудиту ефективності використання державних коштів О. І. Жадан запропонував доповнити методами, що дозволяють не лише констатувати, але й коригувати стан суб'єкта господарювання. Як такі методи вчений запропонував використовувати: метод «чорного ящика», метод прогнозу розвитку суб'єкта господарювання, метод управління за результатами, аналітичний метод побудови карт мислення, а також технологію реінжинірингу бізнес-процесів [2].

Проведення аудиту ефективності відбувається в декілька етапів: підготовка до аудиту, проведення аудиту, реалізація результатів аудиту [3].

На етапі підготовки до аудиту відбувається попереднє ознайомлення з бюджетною програмою, вивчення інформації про виконання паспорта бюджетної програми, визначення проблем, що виникають під час виконання бюджетної програми.

На етапі безпосереднього проведення аудиту ефективності відбувається оцінка результативних показників, основними з яких є:

– *показники витрат*, що відображають обсяг та структуру матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, залучених (витрачених) на виконання бюджетної програми;

– *показники продуктивності*, які відображають кількість вироблених одиниць продукції, наданих послуг або кількість

споживачів, яким було надано послуги державною установою в межах програм;

– *показники економічності* – економія визначається як однаковий вихід продукту за найменших витрат, як співвідношення передбаченої програмою вартості чинників чи ресурсів та її фактичної величини;

– *показник якості*, що відображає те, наскільки послуга досягла своєї мети або виконала завдання, задовольнила потребу споживача або загальноприйняті вимоги галузевого стандарту. Показники якості є найскладнішим типом результативних показників, при цьому вони дуже корисні, оскільки зосереджуються на кінцевій меті, задля якої існує програма;

– *показник ефективності* – показник витрат (або сума інших ресурсів на одиницю продукту), який є інструментом, що відображає те, наскільки державні послуги надаються за рахунок найменших витрат. Водночас він не відображає те, наскільки повно задовольняються потреби за бюджетною програмою, що на них спрямована. Вони висвітлюють зміни у витратах на одиницю продукції та ефективність діяльності щодо надання цих послуг (наприклад, витрати на одного клієнта, витрати на один випадок) [7].

Результатом аудиту ефективності є надання обґрунтованого звіту про ефективність бюджетної програми, визначення причин неефективного використання бюджетних коштів та розробка заходів, спрямованих на підвищення ефективності програми. Документ має бути написаний відповідно до специфіки організації, для якої він призначений. У процесі реалізації результатів аудиту відбувається публікація аудиторського звіту та інформації про контроль за станом упровадження наданих пропозицій.

Таким чином, ефективність використання бюджетних коштів посідає вагомe місце в проведенні аудиту ефективності, що дасть змогу:

– оцінити рівень досягнення результативних показників бюджетної програми шляхом співвідношення фактично отриманих та запланованих результативних показників;

– здійснити контроль за використанням бюджетних коштів;

– визначити проблеми, що негативно вплинули на процес виконання запланованих завдань;

– зберегти бюджетні ресурси шляхом внесення своєчасних змін;

– посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях використання бюджетних коштів [2].

Тенденції суспільного розвитку свідчать, що сьогодення вимагає від усіх учасників бюджетного процесу нових підходів до форм і методів роботи. Тому передусім потрібно навчитись ефективно управляти фінансовими ресурсами держави з метою досягнення

цілей у найбільш економічній, ефективній і результативній спосіб, щоб повною мірою забезпечити соціально-економічні потреби і прагнення громадян України.

Отже, аудит ефективності бюджетних програм є важливою складовою державного фінансового контролю під час застосування програмно-цільового методу формування державного бюджету. Правильна його організація дозволить не тільки контролювати використання бюджетних коштів, а й значно їх економити, ураховуючи недоліки, виявлені аудитом. В Україні існує чимало проблем та невирішених питань, що залишаються відкритими. Однак використання зарубіжного досвіду, урахування вітчизняних особливостей діяльності бюджетної сфери сприятимуть розвитку цієї галузі аудиту і значно поліпшать функціонування державних фінансів. Проблеми, що мають місце в системі державного фінансового аудиту бюджетних програм, несуть у собі загрози неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів. Саме тому необхідною умовою для їх вирішення є розвиток і впровадження аудиту ефективності використання бюджетних коштів, що в подальшому дасть змогу контролювати використання коштів держави, виявляти недоліки щодо їх використання та усувати їх.

Подальші дослідження порушеної нами в статті проблеми вбачаються у висвітленні нових кроків щодо запровадження аудиту ефективності після затвердження Кабінетом Міністрів України Стратегії розвитку системи управління державними фінансами [8].

Список використаних джерел

1. **Дорошенко О. О.** Організація аудиту ефективності бюджетних програм / О. О. Дорошенко. – Режим доступу : tib.znaimo.com.ua/docs/25500/index-9921.html.
2. **Жадан О. І.** Механізм фінансового контролю ефективності використання державних коштів : дис. ... канд. наук держ. упр. : 25.00.02 / Жадан Олександр Іванович. – Донецьк, 2009. – 276 с.
3. **Коновалов Л. С.** Організаційно-правове забезпечення аудиту ефективності бюджетних програм в Україні / Л. С. Коновалов. – Режим доступу : www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2012-2/doc/2/03.pdfm.
4. **Пожар Т. О.** Розвиток фінансово-бюджетного механізму державного фінансового контролю : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Пожар Тетяна Олександрівна. – Суми, 2012. – 22 с. – Режим доступу : www.uabs.edu.ua/images/stories/sc_autoref/2012/2012_17_ken.pdf.
5. **Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм** : наказ Головного КРУ України від 15 груд. 2005 р. № 444. – Режим доступу : www.dkrs.gov.ua/kru/uk.
6. **Разборська О. О.** Аудит ефективності як складова програмно-цільового методу формування бюджету / О. О. Разборська, С. В. Сковородко. – Режим доступу : intkonf.org/ken-razborska-oo-

skovorodko-sv-audit-efektivnosti-yak-skladova-programno-tsilovogo-metodu-formuvannya-byudzhetu.

7. **Стефанов С.** Аудит ефективності: розуміння, застосування, завдання / С. Стефанов. – Режим доступу : shkolazhizni.ru/archive/0/n-52212.

8. **Стратегія** розвитку системи управління державними фінансами : затверджена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 1 серп. 2013 р. № 774-р. – Режим доступу : zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80.

List of references

1. **Doroshenko O. O.** Orhanizatsiia audytu efektyvnosti biudzhetykh proham / O. O. Doroshenko. – Rezhym dostupu : tib.znaimo.com.ua/docs/25500/index-9921.html.

2. **Zhadan O. I.** Mekhanizm finansovoho kontroliu efektyvnosti vykorystannia derzhavnykh koshtiv : dys. ... kand. nauk derzh. upr. : 25.00.02 / Zhadan Oleksandr Ivanovych. – Donetsk, 2009. – 276 s.

3. **Konovall L. S.** Orhanizatsiino-pravove zabezpechennia audytu efektyvnosti biudzhetykh proham v Ukraini / L. S. Konovall. – Rezhym dostupu : www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/db/2012-2/doc/2/03.pdf.

4. **Pozhar T. O.** Rozvytok finansovo-biudzhethoho mekhanizmu derzhavnoho finansovoho kontroliu : avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.08 / Pozhar Tetiana Oleksandrivna. – Sumy, 2012. – 22 s. – Rezhym dostupu : www.uabs.edu.ua/images/stories/sc_autoref/2012/2012_17_ken.pdf.

5. **Pro vdoskonalennia** provedennia audytu efektyvnosti vykonannia biudzhetykh proham : nakaz Holovnoho KRU Ukrainy vid 15 hrud. 2005 r. № 444. – Rezhym dostupu : www.dkrs.gov.ua/kru/uk.

6. **Razborska O. O.** Audyty efektyvnosti yak skladova prohamno-tsilovoho metodu formuvannia biudzhetu / O. O. Razborska, S. V. Skovorodko. – Rezhym dostupu : intkonf.org/ken-razborska-oo-skovorodko-sv-audit-efektivnosti-yak-skladova-programno-tsilovogo-metodu-formuvannya-byudzhetu.

7. **Stefanov S.** Audyty efektyvnosti: rozuminnia, zastosuvannia, zavdannia / S. Stefanov. – Rezhym dostupu : shkolazhizni.ru/archive/0/n-52212.

8. **Stratehiia** rozvytku systemy upravlinnia derzhavnymy finansamy : zatverdzhena rozporiadzhenniam Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 1 serp. 2013 r. № 774-r. – Rezhym dostupu : zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80.

Надійшла до редколегії 20.01.14

УДК 351.87:316.654

Світлана ОЛЕФІРЕНКО

Національна академія державного управління
при Президентіві України

Львівський регіональний інститут державного управління

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЛЕГІТИМНОСТІ ГОЛОВНИХ УПРАВЛІНЬ ЮСТИЦІЇ В КОНТЕКСТІ ОСНОВНИХ НАПРЯМІВ ЇХ ДІЯЛЬНОСТІ

Досліджується вплив діяльності головних управлінь юстиції на забезпечення легітимності органів юстиції на місцях. Визначається роль основних напрямів діяльності головних управлінь юстиції в системі державного управління. Аналізується вплив громадськості на головні управління юстиції. Обґрунтовується необхідність підвищення рівня легітимності органів юстиції.

Ключові слова: легітимність, державна виконавча служба, відділ з питань банкрутства, сектор правової роботи та правової освіти, громадська рада.

Светлана Олефиренко. Обеспечение легитимности главных управлений юстиции в контексте основных направлений их деятельности

Исследуется влияние деятельности главных управлений юстиции на обеспечение легитимности органов юстиции на местах. Определяется роль основных направлений деятельности главных управлений юстиции в системе государственного управления. Анализируется влияние общественности на главные управления юстиции. Обосновывается необходимость повышения уровня легитимности органов юстиции.

Ключевые слова: легитимность, государственная исполнительная служба, отдел по вопросам банкротства, сектор правовой работы и правового образования, общественный совет.

Svitlana Olefirenko. Legitimacy ensuring of the main departments of justice in the context of their activity main directions

The effect of the activities of the bodies of justice to ensure legitimacy is investigated. The role of major areas of activity of the regional departments of justice in public administration is determined. The influence of the public on the regional departments of justice is analyzed. The necessity to enhance the legitimacy of the bodies of justice is grounded.

Key words: legitimacy, state executive service, department of bankruptcy, section of legal work and legal education, public council.

Аналіз основних завдань, поставлених перед головними управліннями юстиції, дає можливість зрозуміти, наскільки їх діяльність впливає на рівень легітимності. В останні роки, з розширенням функцій і повноважень головних управлінь юстиції, громадяни все частіше звертаються до органів юстиції за

© Олефіренко С. В., 2014