

Ольга ЛАДЮК

кандидат економічних наук,
професор кафедри управління освітою,
Рівненський обласний інститут післядипломної педагогічної освіти

Ольга КОСТЮКОВА

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри управління освітою,
Рівненський обласний інститут післядипломної педагогічної освіти

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ

У статті розкрито шляхи розвитку вітчизняного аудиту ефективності з метою узгодження його з міжнародною теорією і практикою державного фінансового контролю. Як напрями аудиту ефективності діяльності державних вищих навчальних закладів, визначено: аудит якості та ефективності роботи персоналу; аудит якості освітніх послуг; аудит ефективності використання матеріально-технічної бази; аудит ефективності використання бюджетних коштів.

Ключові слова: бюджетна установа, державний вищий навчальний заклад, державний аудит, бюджетні кошти, якість освіти, аудит ефективності діяльності.

Надзвичайно актуальним питанням сьогодення, яке невід'ємно пов'язане з інтеграцією України в європейський і світовий освітньо-науковий простір, є розширення автономії вищих навчальних закладів. Європейська асоціація університетів, що утворилася у межах Болонського процесу, розглядає автономію з усіма її складовими (фінансовою, академічною, адміністративною та кадровою) як зростання відповідальності університету і кожного його співробітника перед суспільством, громадянами, що вимагає залучення експертних установ до контролю якості освіти.

Аудит ефективності діяльності державних вищих навчальних закладів, які є бюджетними установами, – це один із видів контролю за їх діяльністю. Аудит ефективності діяльності є відносно новим видом державного аудиту, філософія та методологія якого пояснюється у стандартах державного аудиту INTOSAI та посібнику INTOSAI з аудиту ефективності діяльності. В Україні він став легітимним після прийняття Бюджетного кодексу та набуває поступового розвитку у діяльності Рахункової палати при проведенні перевірок виконання державних програм та Державної фінансової інспекції при проведенні державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм.

Такі відомі вчені, як М. В. Бариніна-Закірова, І. К. Дрозд, С. О. Левицька, А. В. Мамишев, І. Б. Стефанюк, І. Ю. Чумакова зробили вагомий внесок у розвиток вітчизняного аудиту ефективності на основі кращого міжнародного досвіду. Проте результати їх досліджень потребують подальшого опрацювання з урахуванням особливостей надання освітніх послуг та діяльності вищих навчальних закладів.

Метою нашого дослідження є розробка основ проведення аудиту ефективності у вищих навчальних закладах (ВНЗ) державної форми власності.

Для досягнення поставленої мети виокремлено наступні завдання:

– розкрити зміст поняття та суть процесу аудиту

ефективності, визначити основні його відмінності від фінансового аудиту;

– визначити основні напрями аудиту ефективності діяльності державних ВНЗ.

Необхідність застосування аудиту ефективності в державному фінансовому контролі для більшості зарубіжних країн пов'язане з переходом у середині ХХ століття на нові моделі формування бюджету і запровадженням «бюджетування, орієнтованого на результат» (results-oriented budget) – системи бюджетного планування, що пов'язує витрати бюджетних коштів з очікуваною віддачею від їх здійснення, з їхньою соціальною та економічною ефективністю [1, с. 284].

В основі аудиту ефективності діяльності лежить теорія «трьох Е»:

– економія (economy) – мінімізація витрат без зменшення якості послуг/продукції («витратити менше»);

– ефективність (efficiency) – продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту («витратити добре»);

– результативність (effectiveness) – рівень досягнення запланованої мети («витратити мудро»).

Стандартами INTOSAI визначено, що державний аудит складається з двох основних видів: фінансового аудиту відповідності/правильності (regularity audit) та аудиту ефективності діяльності (performance audit).

Аудит ефективності діяльності суттєво відрізняється від фінансового аудиту. Сутність останнього полягає у встановленні порушень і розбіжностей між фактичними даними та законодавчими нормами. За його результатами є високий ступінь гарантування законності операцій ВНЗ і їх правильного відображення у фінансовій звітності.

На відміну від фінансового аудиту, аудит ефективності діяльності схожий на науково-дослідницький проект із пропозиціями щодо шляхів розв'язання суспільно важливих, у тому числі

соціальних, проблем. У процесі аудиту ефективності вивченню підлягають фінансові операції, вся управлінська діяльність, разом з діяльністю організаційної та адміністративної систем.

Аудит ефективності діяльності має такі відмінності від фінансового аудиту:

- аудитори мають більш широке поле для дослідження, висловлення власних думок та інтерпретації;
- існує краща можливість обирати сфери для дослідження;
- критерії оцінювання чітко не визначені;
- докази є скоріше переконувачими, ніж безапеляційними;
- звіти мають більш дискусійний характер [2, с.103].

Разом з тим, на практиці вони можуть перетинатися та забезпечувати більшу підзвітність.

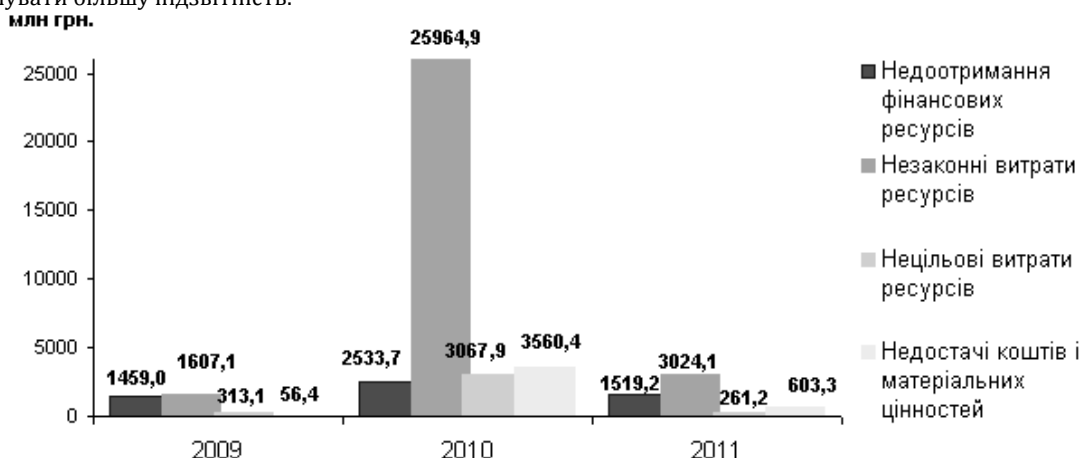


Рис. 1. Динаміка незаконних, нецільових витрат та недостач, недоотримання фінансових ресурсів, виявлених у 2009-2011 рр.

У Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [4] визначено, що аудит ефективності – це форма контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання бюджетних програм. Тому основним завданням аудиту ефективності є зовнішня оцінка виконання головної складової бюджетної програми – результативних показників (затрат, продукту, ефективності, якості). За даними показниками, визначеними Концепцією застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі [5], аудит ефективності формує оцінку виконання бюджетної програми, акцентуючи увагу на раціональному використанні державного майна.

Очевидним недоліком вітчизняного аудиту ефективності є той факт, що його проблему описано у Методичних рекомендаціях щодо проведення державного аудиту виконання бюджетної програми [6] як невиконання запланованих результативних показників бюджетної програми через неефективне використання бюджетних коштів. На підставі зібраних даних виконання бюджетної програми у Методичних рекомендаціях оцінюється:

- якщо рівень виконання показників продукту,

Діяльність Державної фінансової інспекції України у 2011 році, як і в минулі роки, була спрямована на забезпечення належного рівня фінансово-бюджетної дисципліни в державі. Протягом року її органами проведено 13388 контрольних заходів, якими охоплено діяльність 12473 підприємств, установ і організацій, у тому числі – 8001 бюджетна установа [3].

Проведені контрольні заходи свідчать про те, що й надалі має місце негативна практика незаконного використання державних ресурсів. Такі порушення фінансово-господарської дисципліни у 2011 році виявлено у майже у кожному з перевірених об'єктів контролю, зокрема у 7846 бюджетних установах. Порушень, які призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів, виявлено на загальну суму понад 5407 млн. гривень (див. рис.).

- якщо рівень виконання деяких показників продукту, ефективності, якості був менший за забезпечений рівень фінансування – як недостатньо ефективно;
- якщо рівень виконання показників продукту, ефективності, якості був значно менший за забезпечений рівень фінансування – як неефективно.

Проблема аудиту ефективності діяльності державних ВНЗ є набагато ширшою та нерозривно пов'язана з якістю освіти. Питання якості вищої освіти згідно з програмним документом ЮНЕСКО «Реформа і розвиток вищої освіти» має наступні складові: якість персоналу і програм, якість підготовки студентів, якість інфраструктури і навчального середовища [7, с.7]. Якість вимагає створення систем її забезпечення, зразків оцінювання і просування культури якості у вищих навчальних закладах.

Враховуючи міжнародну практику, до основних напрямів аудиту ефективності діяльності державних ВНЗ, що дозволяють охарактеризувати умови та засоби надання освітніх послуг, можна зарахувати:

1. Аудит якості та ефективності роботи персоналу. Наявність висококваліфікованого персоналу (управлінського, науково-педагогічного, навчально-допоміжного) та ефективне його використання є основним фактором досягнення показників діяльності ВНЗ. Якість науково-педагогічних працівників визначається рівнем їх академічної кваліфікації. Крім цього, всі працівники повинні відповідати вимогам, які

окреслені посадовими обов'язками, змістом і характером праці, а також вимогами організації й культури ВНЗ.

Для проведення аудиту ефективності роботи персоналу, на наш погляд, слід дослідити: склад та організаційну структуру; систему управління; організаційну культуру та її вплив на ефективність діяльності установи.

Дослідження внутрішньої структури установи дає змогу оцінити ефективність та економічність її організації на підставі таких критеріїв, як: зрозумілість та логічність; забезпеченість персоналом; чітке розмежування повноважень та відповідальності. На цьому етапі аудитор застосовує методи аналізу відповідної документації, порівняння з вимогами про організацію діяльності навчальних закладів Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України, логічної перевірки організаційної структури, формальної перевірки системи організації та управління. Найбільш важливі для дослідження структурні складові організаційної культури: культура управління, культура умов праці та культура проведення досліджень.

2. Аудит якості освітніх послуг. Вітчизняна методика оцінки якості освітніх послуг орієнтована на кількісні показники. Це є її слабким боком, адже аксіома теорії оцінювання якості – те, що кількісні показники та шкали набагато бідніші за змістом від якісних [8].

Аудит якості визнається досить прогресивним інструментом, але його використання у сфері вищої освіти залишається дуже обмеженим. Це пов'язано з тим, що в аудиті якості надзвичайно висока частка суб'єктивізму аудитора, оскільки чіткі критерії оцінки відсутні. Тому на регулярній основі аудит якості використовується лише в обмеженому числі країн (Великобританія, Швеція, Ірландія, Австралія), і навіть у них він залишається допоміжним інструментом.

Акредитація вищих навчальних закладів та навчальних програм як інструмент контролю якості вищої освіти широко використовується в США, Австрії, Німеччині, Нідерландах, Чехії, Скандинавських країнах, країнах Балтії та багатьох інших. Акредитація передбачає перевірку ВНЗ і програм на відповідність певним критеріям, у результаті якої ВНЗ може бути акредитований чи не акредитований. З її допомогою забезпечуються мінімальні гарантії якості навчання. У різних країнах акредитація здійснюється державними органами або незалежними агентствами.

3. Аудит ефективності використання матеріально-технічної бази. Законом України «Про освіту» [9, ст. 63] визначено, що матеріально-технічна база навчальних закладів налічує будівлі, споруди, земельні ділянки, комунікації, обладнання, транспортні засоби, службове житло та інші цінності. Перераховані цінності підпадають під визначення основних засобів, наведене у Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних

активів бюджетних установ [10, п. 2.1].

На цьому етапі аудитор слід здійснити вибіркоче обстеження приміщень, що використовуються для навчального процесу (аудиторій, комп'ютерних класів, майстерень, спортивного залу, бібліотеки, читального залу) і допоміжних приміщень (їдальні, буфету, медичного кабінету, профілакторію), навчального та науково-дослідного обладнання, техніки, меблів, електронних бібліотек тощо. Далі проводиться аналіз ефективності використання матеріально-технічної бази шляхом спостереження, опитування та анкетування працівників і студентів, а також аналізу показників: забезпеченості основними засобами; якісного стану основних засобів; інтенсивності їх руху; ефективності використання (середній термін використання, середня оборотність); фондovіддачі, фондомісткості.

Високий рівень матеріально-технічного забезпечення діяльності ВНЗ і впровадження новітніх досягнень науки і техніки може бути досягнений за рахунок адекватного фінансування та ефективного його використання.

4. Аудит ефективності використання бюджетних коштів проводиться відповідно до Методичних рекомендацій щодо проведення державного аудиту виконання бюджетних програм.

До основних методичних прийомів аудиту ефективності діяльності державних ВНЗ належать: спостереження, обстеження, анкетування, опитування, економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи, дослідження документів, аналітичне групування, систематизований виклад недоліків та документування результатів. При цьому можуть аналізуватися: нормативно-правові акти, методичні документи, видання і публікації щодо напрямку діяльності в бюджетній програмі, стосовно якої проводиться аудит ефективності; результати раніше здійснених контролюючими органами контрольних заходів; первинні, планово-економічні документи; показники статистичної, фінансової та оперативної звітності; дані інтерв'ювання, анкетування, опитування студентів, працівників і громадян.

Таким чином, в Україні розпочато використання такого методичного інструментарію щодо оцінки ефективності діяльності державних вищих навчальних закладів, як аудит ефективності. Він є досить складним видом контролю за діяльністю бюджетних установ, що охоплює всі напрями їх роботи та може проводитися у комплексі з фінансовим аудитом.

Відповідно до вимог, закріплених у міжнародних документах, нами було виокремлено такі напрями проведення аудиту ефективності діяльності державних вищих навчальних закладів: аудит якості та ефективності роботи персоналу; аудит якості освітніх послуг; аудит ефективності використання матеріально-технічної бази; аудит ефективності використання бюджетних коштів.

Список літератури

1. Лин, Я. І. Аудит в системі інструментів оцінювання ефективності державного фінансового контролю [Текст] / Я. І. Лин // Вісник Університету банківської справи НБУ. – 2011. – № 2. – С. 284-289.
2. Гуцаленко, Л. В. Державний фінансовий контроль [Текст] : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
3. Аналітичні та статистичні звіти про результати діяльності Держфінінспекції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>
4. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм [Текст] : постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 Р. №1017.
5. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі [Текст] : розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 Р. №538-р.

-
6. Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Текст] : наказ Головки КРУ України від 15.12.2005 Р. №444.
 7. Реформа и развитие высшего образования [Текст] : программный документ. – Париж: Изд-во ЮНЕСКО, 1995. – 49 с.
 8. Біліченко, С. П. Оцінка ефективності надання якісних освітніх послуг: зарубіжний досвід / С. П. Біліченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/20_PNR_2011/Pedagogica/2_87167.doc.htm.
 9. Про освіту [Електронний ресурс]: закон України від 23.05.1991 Р. №1060-ХІІ. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1060-12>.
 10. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [Текст] : наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 Р. №64.

РЕЗЮМЕ

Ладюк Ольга, Костюкова Ольга

Аудит эффективности деятельности государственных высших учебных заведений

В статье раскрыты пути развития отечественного аудита эффективности с целью согласования его с международным теорией и практикой государственного финансового контроля. Как направления аудита эффективности деятельности государственных высших учебных заведений, определены: аудит качества и эффективности работы персонала; аудит качества образовательных услуг; аудит эффективности использования материально-технической базы; аудит эффективности использования бюджетных средств.

RESUME

Ladyuk Olga, Kostyukova Olga

Audit effectiveness of public universities

The article explores ways to develop national performance audit to align it with international theory and practice of public financial control. As trends auditing the performance of state higher education institutions are: audit quality and performance of staff; audit quality educational services; audit efficiency logistics, audit efficiency budget.

Стаття надійшла до редакції 19.11.2012 р.