

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ І ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

У статті досліджуються методологічні аспекти впровадження аудиту ефективності як нової функції державного фінансового контролю, за допомогою якої здійснюється незалежна оцінка економічності і результативності використання державних ресурсів при виконанні органами виконавчої влади і одержувачами бюджетних коштів поставлених перед ними задач. Визначено основні організаційно-правові напрямки реформування органів державного економічного контролю для впровадження ними аудиту ефективності.

Ключові слова: ефективність, результативність, аудит ефективності, законність, внутрішній і зовнішній контроль.

Більшість органів зовнішнього державного фінансового контролю розвинених країн в останні тридцять п'ять років при здійсненні ними відповідних заходів широко використовують аудит ефективності. Світовий досвід доводить, що застосування методів аудиту ефективності чинить істотний вплив на якість прийняття і виконання органами виконавчої влади рішень у сфері управління національними ресурсами і, у тому числі, державними фінансами, а також сприяє підвищенню відповідальності, прозорості і підзвітності в їх діяльності.

В Україні аудит ефективності став використовуватися в діяльності Рахункової палати і Державної фінансової інспекції України в останні п'ять років.

Аналіз публікацій з цієї тематики засвідчив, що до цього часу в Україні законодавчо не встановлено роль і місце аудиту ефективності в системі державного фінансового контролю і, перш за все, не визначено внутрішнього його змісту і сутнісної характеристики у діяльності Рахункової палати і Державної фінансової інспекції України. Впровадження аудиту ефективності в систему державного фінансового контролю обумовлене необхідністю аналізувати державні управлінські процеси з позиції ефективного, результативного і економічного використання державних ресурсів. Отже, аудит ефективності покликаний охопити увесь спектр діяльності держави - від оцінки окремих програм до діяльності державних органів, організацій і навіть окремих чиновників. Ось чому сучасний етап реформування економіки України об'єктивно вимагає впровадження аудиту ефективності використання державних ресурсів.

Появу аудиту ефективності як нового виду бюджетного контролю було зафіксовано у Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів [1]. У ній підкреслюється, що в доповнення до фінансового аудиту, важливість якого залишається незаперечною, існує також інший вид контролю, спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектора, разом із перевіркою систем організації та управління.

Окремі автори вважають, що «поняття аудиту ефективності впливає із його місця в фінансовому

контролі» [2]. З цим погодитися не можна, оскільки предмет аудиту ефективності визначається не «чистим» місцем аудиту ефективності в фінансовому контролі, а сутністю фінансів і фінансового контролю загалом та змістовною суттю державного фінансового контролю зокрема.

Через законодавчу невизначеність сутності аудиту ефективності на практиці виникає термінологічна плутанина. Більшість вітчизняних дослідників зараховують аудит ефективності до «нового виду контролю» та «нової прогресивної форми контролю» [3], до «форми контролю, яка являє собою сукупність статистичних, ревізійних і аналітичних дій» [4, с. 145], до «форми контролю» на рівні ревізії та перевірки [5, с. 150-151].

Слід зазначити, що в наявних на цю тему українських наукових публікаціях, які глибоко зачіпають у теоретичному і практичному плані проблеми аудиту ефективності, до сьогодні не існує чіткого визначення цього поняття.

Мета дослідження полягає у встановленні сутності аудиту ефективності в системі державного контролю та в узагальненні досвіду його здійснення в діяльності вищих органів державного фінансового контролю зарубіжних країн. Завдяки поглибленому аналізу сучасного стану державного фінансового контролю в Україні виявлено і досліджено фактори, які стримують впровадження аудиту ефективності для контролю за використанням державних ресурсів та оцінки їх результативності.

Аудит ефективності не може здійснюватися без відповідного правового оформлення. Нині висловлюються різні точки зору відносно того, чи достатньо в українському законодавстві правових умов для проведення аудиту ефективності - від твердження про можливість його здійснення у межах чинного правового поля до обґрунтування необхідності прийняття спеціальних правових актів.

Розглянемо, як формулюється право на проведення аудиту ефективності в законах зарубіжних країн, що регламентують діяльність державних органів фінансового контролю. Відповідно до стандартів INTOSAI [6] орган державного фінансового контролю може проводити перевірки ефективності і робити висновки про неефективне витрачання бюджетних коштів за наявності законодавчо встановленого права на цей вид перевірок відносно усіх областей діяльності

держави, пов'язаних з витрачанням бюджетних коштів [7, с. 42, 43].

Так Федеральна рахункова палата Німеччини при проведенні ревізії перевіряє: дотримання закону про державний бюджет і бюджетного плану; обґрунтування і документальне підтвердження прибутків і витрат, правильність складання статистичних звітів про виконання річного кошторису бюджету і звіту про майнове становище державних органів і установ; рентабельне і економне використання ресурсів; можливість виконання завдань при меншій чисельності персоналу або при меншій матеріальних витратах або можливість їх ефективнішого виконання іншими методами [8, с. 283—284].

У законі Великобританії про фінансовий контроль від 1983 року встановлено, що Генеральний контролер може проводити перевірки, наскільки ощадно, економічно ефективно і цілеспрямовано міністерства, відомства або інші установи витрачали ресурси при виконанні своїх завдань [9, с. 237].

Відповідно до «Закону про Головного аудитора Канади» від 1977 року Управління Генерального аудитора Канади здійснює «комплексний аудит» або «комплексну перевірку», до якої належать фінансовий аудит, аудит відповідності і аудит ефективності [10, с. 277].

Перш ніж розглянути, які можливості для здійснення аудиту ефективності надає українське законодавство, звернемося до термінології, яку вживають у нормативно - правових актах. Поняття «аудит» увійшло до українського законодавства порівняно недавно, спричинивши низку проблем. Так у Бюджетному кодексі України, разом з традиційним для українського права терміном «фінансовий контроль», використовується термін «аудит», здійснюваний контрольними органами законодавчих (представницьких) і виконавчих органів влади, а відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 21 квітня 1993 року № 3125 аудитом є підприємницька діяльність.

У вітчизняній фаховій літературі питання, присвячені впровадженню в системі державного фінансового контролю аудиту ефективності, залишаються дискусійними, суперечливими, недостатньо дослідженими. Аналіз сучасної системи державного фінансового контролю дозволяє зробити висновок про те, що спроби оцінити ефективність використання національних ресурсів здебільшого мають фрагментарний характер. Це обумовлено складними умовами в економіці країни і процесами бюджетного регулювання. Ці складнощі пов'язані з тим, що сьогодні пріоритетними є не оцінювання ефективності витрачання національних ресурсів на користь суспільства, а процеси їх розподілу, реальності доведення їх до споживачів, недопущення процесів їх розкрадання і кримінального використання. Методологічна невпевненість у дослідженні економічного феномену – аудиту ефективності використання національних ресурсів - відтворюються і в законодавстві, оскільки не встановлено, у якій формі ця задача повинна бути реалізована.

Чинне законодавство не виправдано звужує сферу застосування поняття. Правильно оцінити можливості використання терміну «аудит» дозволяє аналіз нового Бюджетного кодексу України, який прийнятий у 2010 році із змінами і доповненнями у 2011 і 2012 рр. Стаття 26 п.1. ч. 1 Бюджетного Кодексу фактично залучає аудит

у сферу державного управління, зазначаючи, що «контроль за дотриманням бюджетного законодавства спрямований на забезпечення ефективного і результативного управління бюджетними коштами», а також на «оцінку управління бюджетними коштами (включаючи проведення державного фінансового аудиту)». Проте для нового Кодексу характерна відсутність термінів «державний фінансовий контроль», «органи державного фінансового контролю», «зовнішній аудит», у тому числі і стосовно органів державного фінансового контролю, створених законодавчим (представницьким) і виконавчим органом державної влади - відповідно до Рахункової палати і Державної фінансової інспекції України.

Так що ж таке аудит в Україні і чи можливе застосування цього терміну для визначення діяльності державних органів? З цього приводу серед учених існують різні думки. Одні вважають, що разом з державним фінансовим контролем існує державний аудит і ці поняття істотно відрізняються між собою за об'єктом, суб'єктом і результатами діяльності [11]; вони визначаються як підсистеми фінансового контролю [12].

Інші розуміють державний фінансовий контроль не лише як механізм контролю за бюджетним процесом, але і як моніторинг і аналіз стану економіки і суспільства, спрямований на фінансову оцінку ефективності використання державою ресурсів, що виділяються їй [13, с. 8], як різновид державного фінансового контролю витрачання державних ресурсів, зазначаючи, що ця функція властива органам зовнішнього державного фінансового контролю [14, с. 9].

Для використання поняття «аудит» відносно діяльності державних органів нині немає чітких правових підстав. Це створює низку правових проблем, особливо для діяльності Рахункової палати, яка до основних напрямів своєї діяльності зараховує проведення аудиту ефективності використання державних коштів. У Законі України «Про Рахункову палату» не приписано здійснення нею аудиторської діяльності. Лише в ст. 21 «Взаємодія Рахункової палати з іншими державними контрольними органами» вживаються двічі словосполучення з корінним терміном «аудит», який стосується не палати, а органів «внутрішньовідомчого контролю та аудиту» і «аудиторські служби».

Перелік конкретних сфер, у яких Рахункова палата може контролювати ефективність, також обмежений. До них належать визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів, валютних та кредитно-фінансових ресурсів, використання іноземних кредитів і позик, що отримуються Урядом України від іноземних держав, банків і міжнародних фінансових організацій, розміщення централізованих валютних та фінансово-кредитних ресурсів, які надаються на поворотній основі, фінансових ресурсів (статті 2, 6 і 4).

Слід зазначити, що в Законах України «Про Рахункову палату» і «Про Державну фінансову інспекцію України», а також у Бюджетному Кодексі України міститься далеко не повний перелік предметів контролю ефективності. Тому важливою проблемою є визначення предмета останнього. Можна погодитися з А. Н. Сауніним [15, с. 28, 46], який вважає, що варто застосовувати при характеристиці предмета контролю ефективності узагальнений термін «державні кошти», який об'єднує бюджетні кошти, кошти позабюджетних фондів, державну власність, кредитні ресурси і позикові

кошти, податкові та ін. пільги, результати інтелектуальної власності.

Таким чином, органи державного фінансового контролю мають законодавчо встановлене в тому або іншому вигляді право на проведення аудиту ефективності, проте чинна правова база не може бути визнана достатньою для здійснення аудиту ефективності в повному обсязі. У сучасній українській економічній науці відсутня цілісна і загальноприйнята концепція, яка б розкривала теоретичні і методологічні основи аудиту ефективності, її розробка знаходиться на початковій стадії. Тому видається актуальною розробка єдиної концепції законодавчого забезпечення цього виду діяльності.

На нашу думку, необхідно внести зміни в українське законодавство шляхом ухвалення законів - про державний фінансовий контроль, про основи аудиторської діяльності, про державний аудит і недержавний аудит, про аудит ефективності. Ухвалення цих законів для України має стратегічне значення, оскільки дасть можливість ідентифікувати «аудит ефективності» як нову і принципово важливу для України функцію державного фінансового контролю на важливому етапі реформування економіки і становлення ринкових стосунків.

Це обумовлено тим, що аудит ефективності використання державних коштів - нове явище в теорії і практиці державного фінансового контролю України. Для його впровадження необхідно всебічно вивчити і науково осмислити зарубіжний досвід, а потім створити теоретичну і методологічну бази його застосування в діяльності фінансово-контрольних органів України з урахуванням національних умов, традицій і особливостей.

Наприклад, у Швеції для проведення аудиту ефективності спочатку здійснили перебудову організаційної структури та методів роботи контролюючих органів, головним завданням яких стало проведення перевірок результатів діяльності міністерств та відомств відповідно до досягнення їх цілей. При цьому проведення фінансового аудиту загалом було покладено на спеціальні урядові агентства, які виконували функції державного внутрішнього контролю [16].

Протягом декількох наступних років Національне ревізійне бюро Швеції на основі узагальнення практичного досвіду здійснення аудиту ефективності розробило спочатку його теоретичні основи [17], а потім і методологію проведення перевірок ефективності діяльності державних органів [18].

Управління Головного аудитора Канади сутність аудиту ефективності формулює наступним чином: «Аудит ефективності витрат державних коштів становить систематичну, цілеспрямовану, організовану та об'єктивну перевірку діяльності органів державної влади та містить аудит економічності, ефективності та рентабельності діяльності органів державної влади, а також оцінку впливу цієї діяльності на навколишнє середовище» [19, с. 5].

У США аудит ефективності - це об'єктивна та систематична перевірка фактичних даних (документів) з метою здійснення незалежної оцінки роботи державної організації, її програми, діяльності або функції для того, щоб покращити інформування суспільства, а також поліпшити прийняття рішень сторонами, відповідальними за нагляд [20, с. 13].

Вищий контрольний орган Словацької Республіки

визначає аудит ефективності як «діяльність, спрямовану на перевірку та оцінку ступеня економічності, результативності та продуктивності використання організацією, що перевіряється, грошових коштів, майна, виконання обов'язків, здійснення прав власності та відповідальності (належне фінансове управління)» [21].

Аудит ефективності можна розглядати як важливий етап у процесі вдосконалення системи державного фінансового контролю, переведення системи контролю на сучасний професійний рівень, що відповідає потребам реформування української економіки. Іншими словами, аудит ефективності, творчо розвиваючи метод фінансового контролю - аудит бюджету, разом з фінансовим аудитом втілює нову функцію державного фінансового контролю. Практично йдеться про розробку і впровадження нової функції державного фінансового контролю, що обумовлює необхідність перебудови наявних форм і методів роботи, коригування функцій державних контрольних органів (передусім Рахункової палати і Державної фінансової інспекції), а також відповідних змін і доповнень у законодавстві.

Висновки і перспективи подальших досліджень:

1. Аудит ефективності є складовою функцією процесу управління, однак він не відокремлюється чітко від інших функцій управління. На всіх рівнях аудит ефективності та інші функції процесу управління повинні постійно взаємодіяти у безперервному замкнутому циклі. Якщо цикл буде розірвано (наприклад, відсутністю контролю або низькою його ефективністю), то це призведе до низької ефективності системи управління. Іншими словами, результатом аудиту ефективності є оцінка економічності, результативності і дієвості використання державних ресурсів і державної власності при виконанні органами виконавчої влади і одержувачами бюджетних коштів поставлених перед ними завдань.

2. Аудит ефективності виник у зарубіжних країнах як результат закономірного процесу розвитку фінансової системи держави, у свою чергу став чинником, що сприяє її реформуванню з метою підвищення ефективності управління державними фінансами. За допомогою аудиту ефективності здійснюється зовнішній державний контроль управління фінансовими ресурсами держави, мета якої - давати незалежну і об'єктивну оцінку ефективності використання державних коштів, спрямованих на досягнення поставлених соціально-економічних цілей і завдань.

3. Конкретна робота Рахункової палати та Державної фінансової інспекції України із упровадження аудиту ефективності, реалізація їх пропозицій дозволять значно посилити державний фінансовий контроль за цільовим і ефективним витрачанням бюджетних коштів, створювати реальні перешкоди тіньовій економіці, корупції і розбазарюванню національних ресурсів України.

4. Упровадження аудиту ефективності в діяльність державних органів контролю сприятиме створенню ефективних механізмів контролю виконання, дозволить підняти державну владу та державне управління до рівня стабільності і динамічності, адекватності станом громадянського суспільства.

5. Досягти високої ефективності управління економікою країни можливо за умови створення адекватних контрольно-наглядових державних

механізмів і, насамперед, упровадження державного аудиту ефективності, які дозволять конкретні досягнення запланованих соціально-економічних результатів.

Список літератури

1. Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів [Текст] : прийнята в жовтні 1977 Р. делегатами ІХ Лімського (Перу) Конгресу вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI).
2. Государственный финансовый контроль [Текст] : учебник / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. – СПб.: Питер, 2004. – С. 450.
3. Мамишев, А. В. Розвиток та вдосконалення контрольно-ревізійної системи в державному управлінні : автореф. дис... канд. наук з держ. упр.: 25.00.02 [Електронний ресурс] / А. В. Мамишев; Нац. акад. держ. упр. при Президентові України. – К, 2005. – 20 с. – укр. – Режим доступу: <http://disser.com.ua/contents/37688.html>.
4. Стефанюк, І. Б. Теоретичні засади побудови нової системи державного фінансового контролю підприємницької діяльності [Текст] / І. Б. Стефанюк // Фінанси України. – 2003. – № 11. – С. 145.
5. Рубан, Н. І Аудит ефективності бюджетних коштів [Текст] / Н. І Рубан // Фінанси України. – 2004. – № 1. – С. 150-151.
6. Міжнародна організація вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) до складу якої входять 189 країн-членів ООН. Повноправним членом цієї міжнародної організації з 1998 Р. є Рахункова палата України.
7. Ревизионные стандарты ИНТОСАИ [Текст]. – С. 42, 43.
8. Государственный финансовый контроль [Текст] / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. – С.-Пб., 2004. – С. 283-284.
9. Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации [Текст]. – М., 2003. – № 9 (69). – С. 237
10. Государственный финансовый контроль [Текст] / С. В. Степашин, Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков. – С.-Пб., 2004. – С. 277.
11. Двуреченских, В. А. Правовые основы государственного аудита [Текст] / В. А. Двуреченских, Е. А. Чегринцев // Законодательство и экономика. – 2004. – № 7.
12. Титов, В. В. Государственный аудит как вид финансового контроля в правовой системе Российской Федерации [Текст] / В. В. Титов, Т. А. Рик // Право и экономика. – 2004. – № 9.
13. Рябухин, С. Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов [Текст] / С. Н. Рябухин. – М.: Наука, 2004. – С. 8.
14. Саунин А. Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле [Текст] / А. Н. Саунин. – М., 2004. – С. 9.
15. Саунин, А. Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле / [Текст] А. Н. Саунин. – М. : 2004. – С. 28, 46.
16. Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau [Текст]. – Stockholm, 1993.
17. Effectiveness Auditing in Government Administration [Текст]. – Stockholm, 1970.
18. Methods for Agency Analysis [Текст]. – Stockholm, 1975.
19. Керівництво по проведенню аудиту ефективності витрат державних коштів [Текст] : підготовлене Управлінням Головного аудитора Канади (січень 1994 року, с. 5).
20. Стандарти аудиту державних організацій [Текст] : видані начальником Головного контрольно-фінансового управління США (червень 1994 року, с. 13).
21. Auditing standards of the Supreme Audit Office of the Slovak Republic [Текст]. – Bratislava, July 2003.

РЕЗЮМЕ

Петренко Павел

Аудит эффективности: проблемы теории и правового регулирования

В статье исследуются методологические аспекты внедрения аудита эффективности как новой функции государственного финансового контроля, посредством которой осуществляется независимая оценка экономичности и результативности использования государственных ресурсов при выполнении органами исполнительной власти и получателями бюджетных средств поставленных перед ними задач. Определены основные организационно-правовые направления реформирования органов государственного экономического контроля для внедрения ими аудита эффективности.

RESUME

Petrenko Pavlo

Audit effectiveness: problems of theory and regulation

The article deals with the methodological aspects of the performance audit of a new function of state financial control, through which the independent evaluation of efficiency and effectiveness of the use of public resources in the performance of executive agencies and recipients of budget funds assigned to their tasks. The basic organizational and legal directions for reform of state economic control to implement their audit efficiency.

Стаття надійшла до редакції 21.10.2012 р.