

УДК 657

Стефанов С.Є., здобувач

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана.

АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ: РОЗУМІННЯ, ЗАСТОСУВАННЯ, ЗАВДАННЯ

© Стефанов С.Є.

У статті проаналізовані основні проблеми адаптації світового досвіду та міжнародних нормативів у сфері діяльності Вищих органів фінансового контролю (ВОФК) та проведення ними контрольних заходів до вітчизняних реалій. Запропоновано підхід до розуміння завдань, які ставляться у країнах світу перед ВОФК, а також, враховуючі останні світові тенденції, обґрунтовано трактування змісту їх основної діяльності, в першу чергу, яка стосується проведення аудиту ефективності.

Ключові слова: аудит ефективності, аудит адміністративної діяльності, контроль ефективності, аудит продуктивності, аудит виконання, контроль виконання, ВОФК, критерії ефективності, оцінка ефективності, ефективність видатків, рахункова палата.

This article analyzed the basic problems of adaptation to the domestic realities of international experience and international standards in the field of Supreme Audit Institutions (SAI) and conduct SAI audits. In this article the propose an approach to understanding the tasks, which put in world before the SAI, as well, the substantiated interpretations of the content of their core activities based on the latest world trends, especially, which concerns a performance audit.

Key words: performance audit, value for money studies, SAI, criteries of performance, assessment of performance, effectiveness of expenses, accounting, chamber

В статье проанализированы основные проблемы адаптации мирового опыта и международных стандартов в сфере деятельности Высших контрольных органов (ВКО) и проведения ими контрольных мероприятий к отечественным реалиям. Предложен подход понимания заданий, которые ставятся в странах мира перед ВКО, а также, учитывая последние мировые тенденции, обоснована трактовка содержания их основной деятельности, в первую очередь, которая касается проведения аудита эффективности.

Ключевые слова: адит эффективности, адит административной деятельности, контроль эффективности, аудит продуктивности, аудит исполнения, контроль исполнения, критерии эффективности, оценка эффективности, эффективность расходов, счетная палата.

Своє бачення з приводу змісту аудиту ефективності, проблем

його адаптації та перспектив застосування в Україні та Росії висловлювали різні наукові та громадсько-політичні діячі країн, серед яких: Воронін Ю.М., Доценко Н.Є., Жадан О.І., Зуєвська О.В., Кирій С.Л., Мамишев А.В., Мешалкіна Р.Е., Невідомий В.І., Рябухін С.Н., Саунин А.Н., Симоненко В.К., Синельников-Муриле С.Г., Степашин С.В., Стефанюк Й.Б. Особливість власного дослідження питання полягає у його комплексному аналізі, узагальненні наявних джерел інформації та практичного досвіду, поєднаних з останніми світовими тенденціями у світі, що створило підґрунтя для формування власного бачення щодо розуміння, перспективних завдань, практичного застосування та адаптації до вітчизняних умов аудиту ефективності.

Понад тридцять років тому в столиці Перу було прийнято Декларацію керівних принципів аудиту державних фінансів, в якій вперше на міжнародному рівні були визначені основні засади та принципи функціонування державного фінансового контролю у демократичних країнах.

Прийнятою у 1977 році Лімською декларацією були визначені інноваційні цілі контролю за суспільними фінансами, які полягають не лише в перевірці цільового та ефективного їх використання, а і в пошуку рішень щодо удосконалення системи державного управління, в тому числі управління фінансами.

Інноваційність задекларованих у Лімі принципів полягала в тому числі і у 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 в Лімі було введено на міжнародному рівні поняття вищого органу фінансового контролю, який повинен контролювати громадські фінанси на засадах незалежності та публічності.

При цьому визначені у Лімській декларації і на сьогодні інноваційні функції вищих органів фінансового контролю стосовно аудиту ефективності лише узагальнили здобутий у країнах світу відповідний практичний досвід.

Наприклад, ще за 10 років до прийняття Лімської декларації, у 1967 році у Швеції в процесі реформування державної системи фінансового управління Національне ревізійне бюро (Swedish National Audit Office) отримало статус органу зовнішнього

державного фінансового контролю, який концентрує свою увагу переважно на проведенні аудиту ефективності [1, с.26]. В подальшому, на основі узагальнення практичного досвіду проведення аудиту ефективності були розроблені спочатку його теоретичні основи (1970 рік) [2], і вже після цього – методологія проведення перевірок діяльності органів державної влади у сфері ефективного використання публічних ресурсів (1975 рік) [3].

На мій погляд, аудит ефективності потрібно розглядати як закономірну чергову еволюційну гілку розвитку аудиту, коріння якого занурено глибоко в історію (ознаки аудиту мали місце за тисячі років до нашої ери у Стародавніх Єгипті та Греції, Римській імперії, Вавилонському царстві та інших державах того часу [4]). На сьогодні, як зазначає доктор економічних наук Бутинець Ф.Ф., існують десятки ознак класифікації аудиту, за якими виділяють майже сто видів аудиту [5, с.22], одним з яких є і аудит ефективності.

Передумовою виникнення та бурхливого розвитку аудиту ефективності у західних країнах була наявність сприятливої середовища сукупності наступних взаємопов'язаних між собою чинників.

По-перше, це складність та малоефективність застосування традиційних видів аудиту до контролю на рівні держави фінансових операцій, обсяг яких зростав з року в рік. При цьому обсяг зростання кількості фінансових операцій пов'язаний не лише з економічним зростанням, а із збільшенням долі державного сектору в національному доході окремих країн (доля державного сектора в національному доході Великобританії наприкінці ХХ ст. збільшилася у 4 рази порівняно з кінцем ХІХ ст.) та розширенням номенклатури державних витратків на більше задоволення потреб суспільства [6, с.13, 29-30].

По-друге, запровадження програмно-цільового методу бюджетування. В цей період, який у різних країнах був різним (у США – середина 60 років ХХ ст., в Україні – розпочався у 2001-2002 роках з прийняття Бюджетного кодексу України та ряду нормативних документів, у тому числі Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі), формування та виконання бюджетних програм здійснювалося на основі визначення цілей кожної з них. Виконання бюджетних програм одночасно потребувало створення адекватної системи оцінки досягнутих цілей [7]. Показовою за стратегічним змістом є мета запровадження програмно-

цільового методу в бюджетному процесі України, яка полягає у встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання [8].

По-третє, останнє, важливу роль у розвитку аудиту ефективності відіграла наявність комплексу умовно демократичних чинників, які різко знижують рівень імовірності допущення фінансових і законодавчих порушень, зловживань, що вивільняє час для іншої роботи контролюючих органів, а також формують таку систему функціонування держави, яка сама себе контролює, у том числі шляхом активної участі суспільства в системі державного управління. До них належать: ефективність функціонування системи внутрішнього контролю та її надійність; прозорість та публічність бюджетного процесу; наявність сильної опозиції виконавчої влади, в першу чергу – парламентської; відповідальність та послідовність влади; свобода слова в країні та наявність незалежних ЗМІ, спільно з високою значимістю для влади суспільної думки.

Слід висловити власні пропозиції щодо необхідних практичних заходів з підвищення рівня прозорості та публічності вітчизняного бюджетного процесу, які полягають у систематичному оприлюдненні (як варіант, опублікуванні у найдоступнішому та найменшвитратному на сьогодні джерелі інформації мережі Інтернет) паспортів усіх (за винятком тих, що мають обмежений доступ) бюджетних програм та звітів про їх виконання, а також, бажано, статистичної звітності органів державної влади, бюджетних установ та державних підприємств, з відповідним внесенням змін у вітчизняне законодавство, в тому числі і у Закон України від 17.09.92 № 2614-ХІІ «Про державну статистику».

У 90 роках минулого сторіччя вищі органи фінансового контролю були створені і у пострадянських країнах, у тому числі у 1995 році в Російській Федерації (Счетная палата), у 1996 році – в Україні (Рахункова палата).

Як свідчать винесені на суд громадськості у 1997-1998 роках матеріали роботи Счетной палаты [9] та Рахункової палати [10], застосування аудиту ефективності чи його головних складових здійснювалося, хоч і поодинокі, але майже одночасно із створенням зазначених контролюючих органів. Однак національна методична база для проведення аудиту ефективності була підготовлена в Україні та Російській Федерації лише майже через 10 років після початку його

застосування.

Так, щодо офіційних рекомендацій та стандартів з проведення аудиту ефективності слід відмітити у Російській федерації – Методику проведення аудиту ефективності використання державних коштів [11] та стандарт фінансового контролю СФК 104 «Проведение аудита эффективности использования государственных средств» [12]; в Україні – Тимчасові методичні рекомендації проведення перевірки ефективності використання коштів Державного бюджету України [13] та Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів [14].

З часу створення в Росії та Україні органів державного контролю, які позиціонують себе як ВОФК (словосполучення «позиціонують себе» використано у зв'язку з невизначеністю у законодавстві про Счетную та Рахункову палати відповідного статусу, однак той факт, що зазначені органи справедливо представляють наші країни у INTOSAI, дозволяє називати їх ВОФК), застосування аудиту ефективності та використання критеріїв оцінки притаманних цьому виду контролю здійснювалося зазначеними органами все частіше, і на сьогодні, аудит ефективності є одним з основних напрямків діяльності Счетной палаты та Рахункової палати.

Майже 60 відс. звітів про результати контрольних заходів, розгляд яких передбачено затвердженим постановою Колегії Рахункової палати від 10.11.2009 № 26-10 Планом роботи Колегії Рахункової палати на I квартал 2010 року, це звіти про результати проведення аудиту ефективності (Відповідно до Плану у період передбачено розгляд 24 звітів про результати контрольних заходів з яких 14 – про результати проведення аудиту ефективності) [21].

У Російській федерації вже активно розвивається новий вид аудиту, який декларується як відокремлений від інших видів аудиту, а за своїм змістом є різновидом аудиту ефективності та його логічним доповненням. Таким новим видом є стратегічний аудит, ціллю якого є оцінка ефективності економічної політики уцілому. Як зазначає керівник російського ВОФК Степашин С.В., використання стратегічного аудиту разом з фінансовим аудитом та аудитом ефективності дозволить в повній мірі використовувати соціально важливі результати нашої діяльності в цілях підвищення ефективності управління суспільними ресурсами [15].

Водночас, якщо у демократичних країнах світу застосування

нових форм контрольної діяльності було результатом багаторічної еволюції державного контролю та наявності сприятливої середовища сукупності зазначених вище чинників, то пострадянські країни при відсутності відповідної середовища скоріше переймали позитивний світовий досвід, оперативно адаптуючи його до національних особливостей.

Внаслідок такої «оперативної адаптації» як в Російській Федерації, так і в Україні, відсутнє чітке нормативне визначення та однозначне тлумачення і розуміння як завдань, що ставляться перед ВОФК, так і термінів, які використовуються. Чиновниками, аудиторами, дослідниками та перекладачами використовується різна термінологія щодо визначених Лімською декларацією одних і тих же видів контролю. В нормативно-правовому полі виникають та продовжують виникати певні невідповідності щодо застосування аудиту ефективності. Все це на тлі недостатнього на національному рівні наукового обґрунтування проведення аудиту ефективності, насамперед в Україні (на даний час відсутні надруковані монографії, підручники, навчальні посібники та інші повноцінні видання вітчизняних авторів з питань пов'язаних з проведенням аудиту ефективності, а наявні лише окремі публікації, кількість яких не перевищує двох десятків, а також декілька дисертаційних досліджень [16, 17]), призводить до неналежного використання потенціалу зазначеного виду контролю та несприйняття результатів його застосування як суспільством, так і владою.

Грунтовному розумінню змісту аудиту ефективності та його конкретизації перешкоджають різні переклади Лімської декларації та інших нормативів і стандартів Міжнародної організації вищих органів контролю державних фінансів (INTOSAI) в країнах учасницях, з врахуванням яких логічним є будівництво національного законодавства діяльності нових членів INTOSAI різних країн, у тому числі Російської Федерації та України.

Так, мовою оригіналу термін «Контроль ефективності» наведено як «Performance audit» [18], що може перекладатися не лише як «Аудит (контроль) ефективності», як це зроблено в Україні або «Аудит (контроль) виконання» – у Російській Федерації, а і іншими словосполученнями, наприклад: «Аудит діяльності», «Аудит дій», «Аудит продуктивності» тощо. При цьому, у вітчизняних джерелах зустрічаються і інші переклади терміну, наприклад «Аудит

адміністративної діяльності» [19].

З метою більшого розуміння у суспільстві діяльності ВОФК в окремих країнах відійшли від вживання визначених у Лімській декларації термінів. Наприклад, вищим органом контролю державних фінансів Великої Британії (National Audit Office) замість терміну «performance audit» переважно використовують «value for money studies» [20], що може перекладатися як дослідження (аудит) того, «чи отримано сповна (по-максимуму) за наші (бюджетні) кошти» або «який зиск маємо від витрачених коштів». Такий термін, на мій погляд, більше характеризує значення змісту контролю ефективності, ніж «performance audit».

Різні переклади стосуються не лише термінів, які вживаються в Лімській декларації, а і визначення їх змісту. Наприклад, відповідно до офіційного українського перекладу Лімської декларації [21], контроль ефективності спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності державного управління. Російський переклад [22] за змістом дещо інший, відповідно до нього, такий контроль направлений на перевірку того, на скільки ефективно та економно витрачаються бюджетні кошти.

Тобто, в українському перекладі увагу у визначенні змісту контролю ефективності акцентовано на дослідженні системи державного управління, яка відповідно включає і управління бюджетними коштами, що є ширшим та ближчим до оригінального (англомовного) трактування Лімської декларації, ніж російський її переклад (мовою оригіналу: performance audit – which is oriented towards examining the performance, economy, efficiency and effectiveness of public administration).

Однак, у вітчизняній Конституції (стаття 98) такі функції щодо завдань ВОФК України були обмежені лише коштами [23]. Як наслідок, незважаючи на спробу законотворців розширити функції Рахункової палати та привести її діяльність у відповідність до засад Лімської декларації у відповідному Законі [24], Конституційним Судом України прийнято рішення, яким такі функції, а також інші питання пов'язані з діяльністю Рахункової палати визнані як неконституційні.

Зокрема, визначено як таку, що не відповідає Конституції функція Рахункової палати щодо проведення державного фінансово-економічного контролю, поняття якого, згідно з рішенням

Конституційного Суду України, є набагато ширшим за встановлене Конституцією, що підтверджується даними фінансово-економічної та правознавчої експертиз [25].

Внаслідок зазначеного рішення, Закон регламентуючий діяльність Рахункової палати потерпів значних змін. Крім того, що із Закону вилучені статус Рахункової палати як ВОФК країни та важелі реального впливу на об'єкти перевірки (вилучені права з вилучення необхідних документів та надання обов'язкових приписів, наприклад, про зупинення всіх видів фінансових, платіжних і розрахункових операцій у банках), також значно обмежена сфера діяльності Рахункової палати, яка звужена лише до коштів Державного бюджету України, вилучені з функцій контроль за використанням державного майна тощо [26].

Жорстко обмежуючі діяльність ВОФК країни лише коштами державного бюджету, автоматично звужується напрями його контрольної діяльності до проведення фінансового аудиту, у зв'язку з тим, що для повноцінного проведення аудиту ефективності необхідно досліджувати не лише бюджетні кошти, як ресурсне забезпечення задоволення суспільних (державних) потреб, а також і інші, вагомі складові державної системи визначення та задоволення таких потреб, які витрачених коштів безпосередньо не стосуються.

Наприклад, для проведення Рахунковою палатою на засадах аудиту ефективності контрольних заходів у сфері науки, які дозволили виявити ключові проблеми функціонування цілих галузей країни та запропонувати шляхи їх вирішення, необхідно було досліджувати питання, які безпосередньо не пов'язані з використанням державних коштів виділених за бюджетними програмами на науку, зокрема: ефективність запровадженої системи визначення тематики досліджень та їх замовлення; обґрунтованість встановлених термінів виконання наукових робіт; доцільність існуючої структури видатків на науку; взаємозв'язок між наукою та виробництвом, а також вплив науки на економіку країни; причини відсутності зацікавлення у суб'єктів комерційної діяльності у впровадженні результатів наукових робіт; виконання МОН покладених нього функцій, на реалізацію яких безпосередньо кошти не виділялися (наприклад, визначені Законом України від 14.09.2006 № 143 «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій», Положенням про МОН тощо) [27].

Тобто внесені у Закон України від 11.07.96 № 315/96-ВР «Про Рахункову палату Верховної Ради України» зміни на виконання зазначеного вище рішення Конституційного Суду України, створили такі нормативні умови діяльності Рахункової палати, в яких унеможлиблюється практичне широке застосування Рахунковою палатою прогресивних форм контролю, що відкинуло державний фінансовий контроль України на рівень його розвитку в країнах заходу 50-60-х років ХХ сторіччя.

Звісно ж, обмеження у 1997-1998 роках повноважень і функцій Рахункової палати за допомогою Конституційного Суду України, на мій погляд, було передбачуваною на той час реакцією запровадженої тодішнім Президентом України Кучмою Л.Д. жорсткої вертикалі виконавчої влади, «переляканої» від повноважень не підпорядкованого їй органу державного контролю.

Відсутність у Рахункової палати важелів реального впливу на об'єкти перевірки зводить здебільшого нанівець результати її роботи. Рекомендаційний характер пропозицій Рахункової палати не рідко ігнорується органами влади, а передані до правоохоронних органів матеріали контрольних заходів, які містять зафіксовані факти про фінансові та інші порушення, а також часто є ознаками зловживань чиновників та їх кримінальної бездіяльності, правоохоронцями не реалізуються.

Як нещодавно зазначив секретар Рахункової палати Юхимчук А.П., незважаючи на значний обсяг направлених до прокуратури матеріалів про сотні і тисячі порушень с сфері фінансів виявлених Рахунковою палатою, по суті, жодного високопосадовця не притягнуто до кримінальної відповідальності за скоєне [28].

Слід зазначити, що на відміну від країн заходу, в яких переважно відбувалося реорганізація та реформування існуючих в країні органів під нові потреби (наприклад, General Accounting Office, який діяв і на початку ХХ ст., працює в США і сьогодні), в Україні Рахункова палата була створена «з нуля». При цьому, під час її створення в країні на загальнодержавному рівні діяв потужний державний контролюючий орган з багатотисячним штатом ревізорів – Головне контрольно-ревізійне управління Міністерства фінансів України (далі – ГоловКРУ). Як наслідок, на сьогодні в державі існує два органи державного фінансового контролю, контрольні заходи яких дублюють один-одного. Нерідко в органі виконавчої влади

завершується перевірка Рахункової палати і починається аналогічна за тематикою перевірка ГоловКРУ.

Що стосується Російської Федерації, то функції російського ВОФК щодо можливості проведення аудиту ефективності конституційно визначені дещо ширше, згідно статтею 101 російської Конституції, «для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета Совет Федерации и Государственная Дума образуют Счетную палату, состав и порядок деятельности которой определяются федеральным законом» [29]. В законі РФ про Счетную палату, як і в Україні, не визначено її статус, як вищого органу фінансового контролю РФ, однак створена нормативна середа для розвитку та проведення аудиту ефективності. Наприклад, згідно з статтею 2 закону про Счетную палату, однією із задач органу є визначення ефективності та доцільності видатків державних коштів та використання федеральної власності [30].

Повертаючись до питання розуміння визначеної Лімською декларацією термінології, слід привести показовий приклад відсутності в органах влади єдиного підходу до використання терміну аудит ефективності та розуміння його змісту.

Постановою Кабінету Міністрів України від 10.08.2004 № 1017 затверджено Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм. Проте, не минуло і два роки, як Урядом замінено термін «аудит ефективності» на інший – «державний фінансовий аудит» [31].

Незважаючи на те, що зазначений Порядок направлено на регламентування діяльності внутрішнього контролю Міністерства фінансів України [32] – ГоловКРУ, він є єдиним на даний час діючим вітчизняним нормативним документом рівня Уряду, який офіційно визначає значення терміну аудит ефективності. Згідно із зазначеним Порядком, аудит ефективності – форма державного фінансового контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей та встановлення факторів, які цьому перешкоджають.

Єдиний підхід до використання термінології щодо аудиту ефективності відсутній нажаль і в Рахунковій палаті, про що яскраво свідчить широка різновидність найменувань аудиту ефективності, які використовуються при плануванні та проведенні контрольних заходів.

Так, згідно з затвердженим постановою Колегії Рахункової палати від 10.11.2009 № 26-10 Планом роботи Колегії Рахункової палати на I квартал 2010 року [21], на період заплановано проведення наступних видів контрольних заходів, які за змістом є аудитом ефективності: аудит ефективності планування та використання коштів; аудит ефективності використання коштів; аудит ефективності управління коштами; аудит ефективності діяльності; аудит ефективності надання послуг (з медичної допомоги); перевірка ефективності системи; аудит повноти залучення; перевірки стану справляння і дієвості контролю.

Звісно, що така ситуація не додає розуміння як щодо аудиту ефективності, так і щодо діяльності ВОФК країни. В той же час, на мій погляд, базуючись на принципах Лімської декларації доцільним є використання замість всього різновиду найменувань аудиту ефективності, який на даний час використовується Рахунковою палатою, терміну «Аудит ефективності функціонування», якщо мова йде про дослідження системи, «Аудит ефективності діяльності», якщо досліджується діяльність органу державної влади, у тому числі у сфері управління ним державними коштами.

Наприклад, замість теми «Аудит ефективності використання бюджетних коштів, виділених Міністерству оборони України на здійснення заходів з реформування та розвитку Збройних Сил України», на мій погляд, є більш зрозумілим і ближчим до Лімської декларації така назва: «Аудит ефективності діяльності Міністерства оборони України у сфері реформування та розвитку Збройних Сил України», впевнений, що по суті досліджується саме система.

Однак, як вже зазначалося вище, системне дослідження Рахунковою палатою діяльності держави у задоволенні суспільних потреб та вирішенні загальнодержавних проблем, що відповідно до Лімської декларації є стрижнем аудиту ефективності, проведення якого покладатиметься на ВОФК, в Україні, «не без допомоги» Президента України та Конституційного Суду у 1997 році фактично визнане як таке, що суперечить Конституції.

Як наслідок, вже більш ніж 10 років при проведенні властивих у світі для ВОФК контрольних заходів із аудиту ефективності Рахункова палата балансує між вітчизняним законодавством та міжнародними нормативами (зокрема, Лімською декларацією), з відповідними наслідками для безпосередніх аудиторів, такими як

недопущення на об'єкти перевірки, ненадання документів та інформації тощо.

Враховуючи викладене, а також те, що аудит ефективності як додатковий контрольний захід проводиться і вітчизняними органами внутрішнього контролю (наприклад, сьогодні на об'єкті ГоловокРУ здійснює перевірку, а завтра – проводить ту ж перевірку, однак, з іншою назвою – аудит ефективності, що не додає часу для якісного виконання співробітниками об'єкту своїх безпосередніх функцій), з метою зменшення контрольного тиску на об'єкти перевірки та підвищення ефективності функціонування системи державного фінансового контролю, доцільним та терміново необхідним на сьогодні є реформування існуючої системи державного контролю.

І на останнє хотілося б приділити увагу одному з найважливіших питань з аудиту ефективності, яким є питання практичного визначення критеріїв оцінки ефективності, в тому числі тих, що дозволяють визначити соціальний ефект чи оцінити суспільну користь від діяльності держави.

Зазначене питання на сьогодні є очевидно недостатньо унормованим та регламентованим не лише офіційними рекомендаціями та стандартами ВОФК Росії та України, а і Міжнародними стандартами ВОФК (International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI).

Відсутність в існуючих нормативах чітких алгоритмів процедур практичного визначення критеріїв оцінки ефективності обумовлюється специфікою аудиту ефективності.

Як справедливо зазначено у пунктах 21 та 29 Стандартів звітності державного контролю INTOSAI, на відміну від традиційних видів аудиту, які регулюються відносно конкретними положеннями та зміст яких є більш-менш передбачуваний, характер контролю ефективності відрізняється більшою неоднозначністю, аудитор більше вільний в своїх оцінках і тлумаченнях, а наведена у звітах оцінка буде більш суб'єктивною [33].

У Тимчасових рекомендаціях Рахункової палати з проведення перевірки ефективності лише підкреслюється багатогранність поняття ефективності використання коштів, яке не зводиться лише до поняття економічної ефективності (оскільки кошти платників податків мають цільове призначення, ефективність може бути соціальною, технічною, технологічною, управлінською тощо) [13],

однак, чіткий алгоритм визначення критеріїв оцінки ефективності у рекомендаціях не наводиться.

В Загальних рекомендаціях Рахункової палати з проведення аудиту ефективності, які здебільшого є україно-російським перекладом Російської Методики проведення аудиту ефективності, без наведення чіткої регламентації порядку визначення критеріїв оцінки ефективності зазначається, що вони повинні враховувати соціальну складову, особливо якщо проводиться аудит ефективності діяльності [11, 14].

Зокрема, в них зазначено, що при визначенні критеріїв оцінки ефективності слід враховувати, що ефективність діяльності об'єкту, що перевіряється, й ефективність використання державних коштів в результаті цієї діяльності є близькими, але не рівнозначними поняттями, і можуть не співпадати. Критерії оцінки ефективності кінцевих соціальних результатів діяльності характеризують наслідки для суспільства, якоїсь частини населення або певної групи людей виконання органами державної влади, іншими організаціями, що перевіряються, покладених на них функцій, реалізації програм або вирішення поставлених завдань [14].

В той же час офіційні рекомендації та нормативи вимагають від аудиторів справедливості і об'єктивності оцінки визначення ефективності та конкретизації критеріїв такої оцінки. Наприклад, згідно з пунктом 2.5. зазначених вище Загальних рекомендацій, критерії аудиту ефективності представляють собою чіткі і здійснювані стандарти або показники вимірювання результативності, продуктивності і економності процесу управління і витрачання державних коштів [14], а відповідно до пункту 5.3.3. російського стандарту 104 з проведення аудиту ефективності, від точного визначення критеріїв оцінки ефективності значною мірою залежить якість результатів аудиту ефективності [12].

Хочу зазначити, що складність питання процедури визначення критеріїв оцінки ефективності, стосується в першу чергу критеріїв, які дозволяють визначити соціальний ефект від діяльності держави та використання суспільних фінансів.

Водночас, не використовувати такі критерії означає ігнорувати інтереси суспільства, так як саме для нього соціальний ефект є найвагомим індикатором ефективності діяльності держави, у тому числі у сфері управління публічними ресурсами.

Наприклад, зрозуміло, що для кожного конкретного громадянина вагомим та особисто відчутним є стан практичної реалізації його конституційного права на медичну допомогу, рівень її доступності та якості безпосередньо для нього. В той же час, для нього відходять щонайменше на другий план питання загального обсягу бюджетного фінансування чи недофінансування відповідних соціально-економічних, медико-санітарних і оздоровчо-профілактичних програм, кількість та характер виявлених при їх реалізації фінансових та правових порушень, а також обсяг коштів витрачених неефективно.

Все частіше провідні науковці висловлюють наступну позицію: використання критеріїв, які застосовуються для оцінки ефективності функціонування системи державного управління (у тому числі у сфері регулювання національної економіки) та які не враховують соціальної складової, може мати суттєві негативні наслідки для країни, у зв'язку з тим, що такі критерії щонайменше можуть не відображати реального та вичерпного стану справ у сферах, що досліджуються, і в загальному випадку можуть бути взагалі відірваними від реальних інтересів суспільства.

Зокрема, як зазначають Нобелівські лауреати по економіці Джозеф Стиглиць (Joseph Stiglitz) і Амартия Сен (Amartya Sen) у своїх дослідженнях, підготовлених на прохання президента Франції Ніколя Саркозі (Nicolas Sarkozy) та оприлюднених у численних виступах та інтерв'ю наприкінці 2009 року, саме застосування «неадекватних» критеріїв та індикаторів економічного росту, таких, наприклад як ВВП, створило передумови для світової економічної кризи. Неадекватність ВВП як критерію економічного росту з точки зору зазначених науковців полягає у тому, що він не враховує змін у добробуті, не дозволяє порівняти добробут в різних країнах, тобто не враховує соціальної складової. Як зазначає Д.Стиглиць: «Якщо ви покращуєте якість життя, і це не відображається у сфері споживання або в темпах росту ВВП, то вас будуть критикувати». Також, Д.Стиглиць надає керівникам країн такі рекомендації: «замість того, щоб слідкувати за виробництвом товарів та послуг в країні, слід направити увагу на матеріальний добробут громадян» [34, 35]. Фактично, науковцями економічно обґрунтована необхідність орієнтації діяльності держави на виявлення, врахування та широке задоволення потреб суспільства.

Приведу ще одне висловлювання Д.Стиглиця, яке дуже правильно підкреслює питання значимості практичного визначення критеріїв оцінки ефективності та звісно має силу і по відношенню до аудиту ефективності, і до діяльності ВОФК країн світу, хоч безпосередньо державного контролю і не стосувалося, а саме: «Критерії оцінки впливають на те, що оцінюється. Якщо оцінювати не те що потрібно, то і діяти ми будемо не вірно».

Узагальнюючи викладене, слід зробити наступний висновок. Продуктивне застосування та розвиток аудиту ефективності в Росії та Україні можливі за наявності наступних умов:

- подальша демократизація країн та підвищення ролі суспільства у системі державного управління;

- запровадження головного пріоритету діяльності держави та органів влади – виявлення, врахування та ефективне задоволення потреб суспільства;

- активізація прикладних наукових досліджень у сфері державного фінансового контролю з обов'язковим використанням практичного національного та міжнародного досвіду контрольно-ревізійної діяльності та впровадженням досягнутих результатів;

- реформування системи державного контролю та приведення у відповідність до міжнародних принципів державного фінансового контролю законодавчих актів, що стосуються діяльності контролюючих органів і виконання ними контрольних функцій (в тому числі запровадження на законодавчому рівні відповідної єдиної базової термінології та її змісту);

- запровадження прозорості системи державного управління, яка, відповідно, включає і управління бюджетними коштами;

- виконання контрольних функцій ВОФК на реальних засадах гласності, що передбачає оприлюднення усіх несекретних результатів їх контрольно-ревізійної діяльності та популяризацію таких результатів (тут позитивним є російській досвід популяризації – за ініціативою Счетной палати у 2004 році відроджено відомий з 60-х років ХХ сторіччя сатиричний кіножурнал «Фитиль», матеріалами для випусків якого стали результати роботи російського ВОФК [36]).

При цьому, використання ВОФК при проведенні контролю ефективності таких критеріїв оцінки, які дозволяють визначити соціальний ефект, є актуальним та свідчить про орієнтацію діяльності ВОФК на задоволення потреб суспільства, що підіймає державний

контроль на якісно новий рівень і є індикатором, та на мій погляд, необхідною складовою демократичного напрямку розвитку країни.

Список використаних джерел:

1. Саунин А.Н., Аудит эффективности использования государственных средств. Вопросы теории и практики. М.: Высшая школа, 2005, - 320 с.
2. Effectiveness Auditing in Government Administration. Stockholm. 1970.
3. Methods for Agency Analysis. Stockholm. 1975.
4. Стефанов С.С. Аудит ефективності – закономірності виникнення та перспективи розвитку//Збірник всеукраїнської науково-практичної конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту»/за аг.ред.проф. В.Д.Базилевича. – К.: 2009 – 439 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит. / Підр. – 3-тє вид., доп і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006 . – 512 с.
6. Рябухин С., Климантов С.. Аудит эффективности государственного сектора экономики: Курс лекций. 2-е вид., доп. М.: Триада Лтд, 2006. 304 с.
7. Мамишев А.В. Захід розпочав півстоліття тому (Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю виконання бюджетних програм) // Фінансовий контроль. 2004, № 3 (20).
8. Концепція застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002р. № 538.
9. Митрофанова Э. В. Отчет по итогам проверки эффективности действия механизма финансирования расходов федерального бюджета посредством привлечения кредитов коммерческих банков под гарантии и поручительства Минфина России от имени Правительства Российской Федерации.//Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. М. 1997. – № 2.
10. Звіт Рахункової палати про свою діяльність у 1997 році// ВВР України.- 1998.-№ 26.-Ст.172, Голос України.-№33.-1998.-20 лютого.
11. Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств принята решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 23.04. 2004, протокол № 13 (383).
12. Стандарт финансового контроля 104 «Проведение аудита эффективности использования государственных средств» утвержден решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 09.06.2009 № 31К (668).
13. Тимчасові методичні рекомендації проведення перевірки ефективності використання коштів Державного бюджету України затверджені постановою Колегії Рахункової палати від 09.08.2005 № 17-5.
14. Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів затверджені постановою Колегії Рахункової палати від 12.07.2006 № 18-4.
15. Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2009 году (утвержден коллегией Счетной палаты РФ 19.02.2010, протокол № 7к). М: – 2010.
16. Н.І. Рубан. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України, Науково-дослідний фінансовий інститут

при Міністерстві фінансів України. Київ, 2006.

17. О.І. Ждан. Механізм фінансового контролю ефективності використання державних коштів, Донецький державний університет управління. Донецьк, 2009.

18. <http://www.intosai.org> – International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI

19. Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика/пер.з англ.. В.Шульга – К.:Основи, 2000. – 190 с.

20. <http://www.nao.org.uk> – National Audit Office, NAO.

21. <http://www.ac-rada.gov.ua> – Рахункова палата.

22. <http://www.ach.gov.ru> – Счетная палата Российской Федерации.

23. Конституція України від 28.06.1996.

24. Закон України від 11.07.96 № 315/96-ВР «Про Рахункову палату Верховної Ради України».

25. Рішення Конституційного Суду України від 23.12.1997 № 7-зп у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) Закону України «Про Рахункову палату Верховної Ради України» (справа про Рахункову палату № 01/34-97).

26. Закон України від 11.07.96 № 315/96-ВР «Про Рахункову палату» зі змінами внесеними постановою Верховної Ради України від 14.01.1998 № 18/98-ВР.

27. Стефанов С. Є. Шляхи підвищення впливу вітчизняної науки на економічні процеси у державі.//Збірник наукових праць НДФІ. К.: 2010. – № 1 (50).

28. Юхичук А.П. Джерело влади, яким воно є, і хто з нього п'є святу воду.//Всеукраїнський громадсько-політичний і теоретичний журнал товариства «Знання» і Спілки журналістів України. К.: – 2010, № 1-2, 47 с.

29. Конституция Российской Федерации от 25.12.1993.

30. Федеральный закон от 11.01.95 № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

31. Постанова Кабінету Міністрів України від 25.03.2006 № 361 «Питання проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту».

32. Закон України від 26.01.93 № 2939-ХІІ «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні».

33. ISSAI 400. «Reporting standards in Government Auditing».

34. Інформаційне повідомлення Agence France Press від 09.01.2008 (<http://worldcrisis.ru/crisis/369905>).

35. Інформаційне повідомлення The New York Times від 02.10.2009 (http://www.novayagazeta.ru/data/2009/the_new_york_times03/10.html)

36. www.fitill.ru – Телевизионный сатирический журнал «Фитиль»