

УДК 336.225.674:338.48

Олендїй О.Т., асистент кафедри фінансового аналізу і контролю  
Київський національний торговельно-економічний університет

## **НАУКОВИЙ ГЕНЕЗИС ТА ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО АУДИТУ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ**

Систематизовано вітчизняну парадигму аудиту адміністративної діяльності, розкрито науковий генезис аудиту ефективності виконання бюджетних програм, вказано проблеми реалізації аудиту ефективності виконання бюджетних програм.

**Ключові слова:** державний фінансовий аудит, аудит ефективності, аудит адміністративної діяльності, бюджетна програм.

Olendiy O.

## **GENESIS RESEARCH AND PROBLEMS OF STATE REVENUE FINANCIAL AUDIT PROGRAMS**

Systematized domestic paradigm performance audit administrative, review scientific genesis efficiency audit of the budgetary programs, specified problems to realization efficiency audit of the budgetary programs.

**Keywords:** state financial audit, efficiency audit, performance audit, budgetary programs.

Олендїй О.Т.

## **НАУЧНЫЙ ГЕНЕЗИС И ПРОБЛЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА БЮДЖЕТНЫХ ПРОГРАММ**

Систематизированы отечественную парадигму аудита административной деятельности, раскрыто научный генезис аудита эффективности выполнения бюджетных программ, указано проблемы реализации аудита эффективности выполнения бюджетных программ.

**Ключевые слова:** государственный финансовый аудит, аудит эффективности, аудит административной деятельности, бюджетная программа.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Сучасні тенденції розвитку світової економіки характеризуються процесами глобалізації та інтеграції економік окремих країн, турбулентністю

розвитку інформаційних технологій, екологічними загрозами та дефіциту енергоносіїв. Світова економічна криза з одного боку руйнує старі економічні зв'язки, відкидаючи усе старе та неефективне та сприяє зміцненню нового, прогресивного та ефективного. Таким чином світова криза висуває нові вимоги до упорядкування національних економіки та розробку таких механізмів впливу щоб максимально пом'якшити негативні соціально-економічні наслідки.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Перед сучасними науковцями постає проблема пошуку локальних запобіжних засобів для подолання наслідків світової кризи і в першу чергу через механізми державного фінансового контролю. Вітчизняні науковці державний фінансовий контроль, визначають як різновид фінансового контролю та особливу управлінську функцію держави, що здійснюється відповідними органами та полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання вимог чинного законодавства на підконтрольному об'єкті, спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності під час формування, розподілу, володіння та використання державних ресурсів [1; 2].

Основоположники вчення про систему вітчизняного державного фінансового контролю, основною його формою продовжують вважати ревізію, підкреслюючи, що вона є засобом контролю фінансово-господарської діяльності підприємств, установ чи організацій за певний проміжок часу з метою встановлення законності операцій та достовірності облікових і звітних даних [4; 5; 6; 7 та ін.]. Однак призначення ревізії безпосередньо не передбачає пошук слабких місць в організації управління та розробку пропозицій для підвищення ефективності використання ресурсів. Ревізія як форма контролю в сучасних ринкових відносинах фактично перетворилась в рудимент державного фінансового контролю адміністративної економіки. Ортодоксія теоретичних положень ревізії як форми контролю в теорії призвела до практики законного, але не ефективного розпорядження державними ресурсами. Якщо головною метою державного фінансового контролю донині було недопущення порушень чинного законодавства, то тепер сюди додається недопущення неефективного господарювання. Тому поряд з традиційною ревізією в практику контролюючих органів була запроваджена така форма контролю як

державний фінансовий аудит фінансово-господарської діяльності. Це принципово нова форма контролю є новою в Україні, тому існує проблема її правового, нормативного та методологічного забезпечення» [8, с.16].

Отже, як зазначають автори вітчизняної парадигми державного фінансового аудиту [9], заміни або підміни понять не має. Відбулася лише зміна акцентів у функціонуванні системи державного фінансового контролю, у тому числі зміна концепції його здійснення.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Коректність вживання терміну «аудит» у новому виді державного фінансового контролю у формі державного фінансового аудиту, пояснюється використанням останнього властивих незалежному аудиту методичних прийомів, таких як аналітичні процедури перевірки, неформалізованих прийомів дослідження які базуються на професійному судженні аудитора та меті його проведення, а саме підтвердження достовірності фінансової звітності, обліку та відповідності їх ведення діючому законодавству та встановленим нормативам з метою підвищення впевненості потенційних користувачів до фінансової звітності [1; 10].

Відповідно до чинного законодавства державний фінансовий аудит – це різновид державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Загалом законодавство поділяє його на чотири види (рис. 1).

Поміж усіх об'єктів державного фінансового аудиту особливої уваги заслуговують видатки державного бюджету, оскільки державний бюджет є основним фінансовим інструментом держави, від ефективності використання якого залежить ріст національної економіки та соціальна стабільність в суспільстві. Поштовхом до активізації нової форми контролю послужувало прийняття у 2001 році Бюджетного кодексу, що зобов'язав Державну контрольно-ревізійну службу здійснювати контроль не тільки за цільовим і законним, але й ефективним витрачанням бюджетних коштів [11]. Відповідно до ст. 2

Бюджетного кодексу критеріями ефективності визначені економія, продуктивність та результативність.



Рис. 1. Сутність та мета державного фінансового аудиту як форми державного фінансового контролю, а також його окремих видів

Положення Бюджетного кодексу визначали нову форму контролю - аудит. Схвалення Урядом у вересні 2002 року Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі та введення Міністерством фінансів з січня 2004 року паспортів бюджетних програм створило передумови запровадження аудиту як нової форми контролю у сфері державних фінансів [12; 13].

Відповідно до ст.2 Бюджетного кодексу України бюджетна програма – це систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети та завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій [11]. Цікавим є те, що три органи виконавчої влади(КМУ, Головкину та Міністерство) в своїх нормативних документах дають різні визначення бюджетної програми [12; 13; 14], тим самим демонструючи про відсутність уніфікованого підходу в органах виконавчої влади до структуризації бюджетної термінології та завдань які ставляться перед бюджетною програмою.

Прийоми досліджень інструментів контролю були пов'язані із концепцією розробки та виконання бюджетних програм. Зокрема, програмно-цільовий метод складання бюджету застосовано ще в середині 1960-х років Міністерством оборони США, для чого було запозичено практику автомобілебудівної компанії „Ford” [15, с.6].

Практика інших країн показує, що в основу розробки бюджетних програм зарубіжні фахівці поклали поділ діяльності за програмами і визначення завдань для різних міністерств. Це передбачає з'ясування мети для кожної бюджетної програми і міністерства та обчислення необхідних ресурсів для реалізації програм і досягнення запланованих цілей.

Для розуміння економічної природи державного фінансового аудиту бюджетних програм важливо розібрати генезис поняття через ланки взаємозв'язку державний фінансовий аудит, аудит адміністративної діяльності та аудит ефективності виконання бюджетних програм.

У зв'язку з цим важливого значення набула потреба стандартизації контролю програм. Запровадження Світовою організацією вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) Міжнародних стандартів стало свідченням винесення цієї проблематики на глобальний рівень [16]. Воно вивело практику

контролю програм на принципово новий рівень, досягнутий сучасною світовою спільнотою.

За наслідками узагальнення практики організації державного фінансового контролю в розвинених країнах, у 1995 році Світовою організацією вищих органів фінансового контролю визначено основні категорії аудиту та оцінювання.

У результаті еволюційного розвитку державного фінансового контролю стандартами аудиту INTOSAI було визначено, що повний обсяг державного контролю реалізується через дві форми контролю:

- фінансовий аудит правильності та відповідності (regularity audit);

- аудит адміністративної діяльності (performance audit) [16].

Глосарієм основних термінів, розробленим Міжнародною організацією вищих контрольних органів (INTOSAI) 1989 року, визначене наступне їх значення.

Фінансовий аудит – це форма контролю, яка передбачає дослідження фінансових документів і рахунків об'єкта контролю для того, аби переконатися, що фінансово-господарські операції виконуються відповідно до визначених цілей і бюджету, з дотриманням обмежувальних правил і норм, а також, що вони правильно відображаються в обліку і звітності. Його метою є встановлення відхилень від стандартів використання фінансових і матеріальних ресурсів.

За п. 57 Глосарію фінансовий аудит складається з процедур:

- контролю законності і своєчасності операцій, відповідності їх параметрів встановленим нормам і правилам та оцінки реальності боргів і зобов'язань;

- контролю правильності оплати та достовірності відображення в обліку результатів операцій;

- оцінки системи дій, спрямованих на забезпечення збереження (економії) ресурсів.

Проте визначити ефективність витрачання фінансових ресурсів за результатами фінансового аудиту не завжди можливо з огляду на те, що критерієм ефективності є рівень досягнення запланованих цілей, який більшою мірою залежить від якості прийнятих управлінських рішень. Фінансовий аудит правильності й відповідності в системі української науки набув рис чітко сформованої теорії, що ж до іншої

складовою державного контролю – аудиту адміністративної діяльності, то на сьогодні такої чіткої позиції не існує [17].

На відміну від фінансового аудиту, аудит адміністративної діяльності – це форма контролю, за допомогою якого вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень з метою досягнення цілей. Аудит адміністративної діяльності передбачає контроль за дотриманням під час здійснення фінансово-господарської діяльності згідно принципів економічності, ефективності та результативності.

У різних країнах світу аудит адміністративної діяльності має специфічні особливості, що відповідають різним традиціям організації системи державного управління, масштабам відповідальності аудиторів. Органи аудиту можуть мати більше чи менше свободи залежно від того, якій з функцій аудиту надається перевага. Тому в різних країнах застосовуються різні терміни щодо визначення аудиту адміністративної діяльності. У деяких країнах застосовується термін “аудит відповідності якості до витрачених коштів (value-for-money audit), в інших – “аудит результативності” (effectiveness audit), аудит “економічності” (efficiency audit). Іноді аудит адміністративної діяльності інтегрований з фінансовим аудитом відповідності, тоді він зветься комплексним аудитом [19].

Відповідно до стандартів контролю INTOSAI, аудит адміністративної діяльності складається з трьох елементів, а саме аудиту економії, аудиту ефективності та аудиту результативності. В контексті гармонізації системи державного фінансового контролю України до європейських стандартів внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, діяльність органів Державної контрольно-ревізійної служби України з 2006 року включає аудит ефективності виконання державних (бюджетних) програм. Відповідно до п. 84 згаданого Глосарію, аудит ефективності використання ресурсів – це форма контролю якості управлінських рішень на предмет економічності та ефективності використання трудових, фінансових і матеріальних ресурсів [16]. У світовій практиці застосування такого аудиту виокремлюють його види, а саме аудит ефективності виконання окремого рішення, аудит ефективності виконання програм (функції), аудит ефективності функціонування системи (галузі).

Враховуючи відносну новизну терміну «аудит адміністративної діяльності» в Україні, перші вітчизняні напрацювання почались тільки з початку 21 століття. Так у працях вітчизняних науковців суть аудиту адміністративної діяльності фактично зводиться до аудиту ефективності, і йдеться що це форма контролю у вигляді тематичного дослідження ефективності та результативності діяльності органів виконавчої влади та виконання державних програм метою якого більш повне задоволення суспільних потреб [20, с. 11; 21; 22; 23].

Так, згідно з Рекомендаціями, 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.

Проте, теоретичні надбання вітчизняної науки та практика проведення аудиту бюджетних програм засвідчила існування проблем теоретико-методологічного та практичного характеру, а саме:

По-перше, відповідно до визначення та мети проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм, видно що він є ретроспективним аудитом і не дозволяє оперативно втручатися в хід подій з метою запобігання виникнення порушень та неефективних управлінських дій на стадії їх виконання, тим самим ігноруючи попереджувальний принцип організації контрольної діяльності.

По-друге, оскільки відповідно до Закону України про ДКРС на підконтрольних установах, щодо яких за відповідний період їх фінансово-господарської діяльності проведено державний фінансовий аудит, інспектування за ініціативою органів державної контрольно-ревізійної служби не проводиться, тим самим ігноруючи такий принцип контролю як повноти охоплення, оскільки залишаються поза межами контрольної дії періоди в яких перевірялась ефективність витрачання бюджетних коштів, проте не їх законність.

По-третє, в результаті того що в основі завдання аудиту ефективності бюджетних програм стоїть визначення рівня ефективності використання бюджетних коштів, ігноруючи при цьому методи перевірки законності та правильності ведення фінансової звітності виконавцями бюджетної програми, ситуація може призвести



до того що визначають ефективність використання бюджетних коштів на основі неправдивої фінансової та статистичної інформації.

По-четверте, під час адаптування міжнародного досвіду з організації аудиту адміністративної діяльності до Українських реалій, обмежились тільки критерієм ефективності витрачання бюджетних коштів, випустивши при цьому критерій результативності, що потенційно може призвести до ефективного виконання завдань які не потрібні суспільству.

Теоретичні прорахунки в побудові національної системи державного фінансового аудиту підтверджуються практичним проблемами в сфері державної контрольної діяльності. Аналіз даних Головкиру щодо результатів роботи з 2005 по 2009 роки засвідчують, що є стійка тенденція з року в рік до росту порушень які призводять до втрат бюджетних коштів в наслідок реалізації бюджетних програм (з 315,4 млн. грн. в 2005 до 3 млн. грн. в 2009 році), при низькому середньому рівні (31 %) їх відшкодування за вказаний період, на фоні скорочення кількості заходів з аудиту бюджетних програм(з 103 в 2005 році до 51 в 2009 році), які і покликані створити таке середовище, яке б мінімізувало ризики втрати бюджетних коштів.

**Висновки.** Вказані проблеми теоретичного та практичного характеру вказують на напрямки подальшого наукового пошуку щодо вдосконалення елементів наукової системи державного фінансового аудиту бюджетних програм.

#### Список використаних джерел:

1. Державний фінансовий контроль: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Н. С. Вігвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. — К.: КНЕУ, 2004. — 408 с.
2. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. П.К. Германчук, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук. – Київ: НВП «АВТ», 2004. – 424 с.
3. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. - К.: Вища школа, 1994. – 364 с.
4. Бутинець Ф.Ф., Бардаш СВ., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 512 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Усач Б.Ф., Виговська Н.Г., Петренко Н.І., Шигун М.М. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. - Житомир: ПП «Рута», 2001. - 416 с.
6. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль в системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
7. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник. – К., 2001.– 253 с.

8. Фінансовий контроль бюджетних ресурсів: Монографія / Є.В. Мних, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін.; За аг. Ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2008. – 186 с.
9. Є.В. Мних, М.О. Никоневич, Н.С. Барабаш, С.В. Бардаш, К.О. Назарова, О.Т. Олендій. Державний фінансовий аудит: методологія і організація/ За ред. проф. Є.В. Мниха. – К, КНТЕУ, 2009, –312 с.
10. Бугинець Ф-Ф-, Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. ,Ф.Ф. Бугинія. - 3-є вид., дон. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2002.-544 с.
11. Бюджетний кодекс України, Закон від 21.06.2001 № 2542-III. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
12. Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, розпорядження КМУ від 14.09.2002 №538-р. - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
13. Міністерство фінансів України Наказ Про паспорти бюджетних програм від 29.12.2002 №1098 ( В редакції Наказу Міністерства фінансів N 19 від 14.01.2008 ). - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
14. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми затверджені наказом Головки КРУ України 15.12.2005 N 444 - Режим доступу: zakon.rada.gov.ua
15. Програмно-цільовий метод формування бюджету. Навчальний посібник / З.В.Перун, О.І.Романюк, Н.Н.Товста, Л.П.Літвінцева, С.Ліде (радник), І.В.Ряшенцева. – К.: Унісерв, 2002. – С. 6.
16. Стандарти з аудиту INTOSAI, новий переклад, підготовлений для Рахункової палати України Проектом TESIS „Аудит державних фінансів”.
17. Мамишев А.В. Шляхи європеїзації державного аудиту // Фінансовий контроль. – 2004. – № 8. – С. 144 – 150.
18. Звіт про навчальну поїздку в межах проекту "Розвиток громадянського суспільства через громадянську освіту: Навчальна програма для Рахункової палати України" (27 липня 2001 року) - Режим доступу: www.icps.com.ua
19. Аудит адміністративної діяльності: Теорія і практика / Пер. з англ. В.Шульги. – К.: Основи, 2000. – 190 с.
20. Стефанюк Й.Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // Фінансовий контроль. – 2003. – № 2. – С. 9 – 14.
21. Мамишев А.В. Захід розпочав півстоліття тому: (Зарубіжний досвід організації державного фінансового контролю виконання бюджетних програм) // Фінансовий контроль. – 2004. – № 3. – С.60 – 63.
22. Нагайчук Т. Аудит ефективності використання державних ресурсів // Актуальні проблеми державного управління: Зб. наук. пр. / За заг. ред. В.І. Лугового, В.М. Князєва. – К.: Вид-во НАДУ, 2004. – Т. 2. – С. 198-200.
23. Левицька С. Аудиторський ризик при проведенні аудиту ефективності // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2005. – № 2. – С. 79 – 88.