

УДК 336.13

Федченко Т.В., к.е.н.

Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

Стаття присвячена визначенню сутності методу державного аудиту ефективності, систематизації прийомів і способів для здійснення результативних контрольно-аналітичних заходів у межах етапів виконання бюджетних програм.

Ключові слова: аудит ефективності, методичний інструментарій, бюджетна програма, контрольно-аналітичні заходи.

Fedchenko T.

METHODOLOGY INSTRUMENTS OF STATE PERFORMANCE AUDIT OF BUDGET PROGRAMS

Method of the state audit effectiveness of budget programs' execution was described in the article. The author systematized the receptions and methods for conducting of the control and analytical researches.

Key words: the audit effectiveness, the budget program, a methodical tool, the control-analytical measures.

Федченко Т.В.

МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ВЫПОЛНЕНИЯ БЮДЖЕТНЫХ ПРОГРАММ

Статья посвящена определению сущности метода государственного аудита эффективности, систематизации приемов и способов для осуществления результативных контрольно-аналитических мероприятий в границах этапов выполнения бюджетных программ.

Ключевые слова: аудит эффективности, методический инструментарий, бюджетная программа, контрольно-аналитические мероприятия.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Основне призначення контролю державних фінансів полягає в забезпеченні органічного поєднання попередження, виявлення та ліквідації вад і порушень, пошук і швидке впровадження невикористаних резервів

інтенсифікації виробництва і зростання його ефективності. Отже, необхідність оцінки ефективності бюджетної галузі визначає актуальність дослідження такої форми контролю, як аудит ефективності, що проводиться за допомогою контрольно-аналітичних заходів і потребує визначення власного методичного інструментарію.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Спираючись на думку групи житомирських науковців, під керівництвом Ф.Ф.Бутинця: «метод (від грец. Methodos – шлях дослідження, пізнання, теорія, вчення) – форма практичного і теоретичного освоєння дійсності, що виникає із закономірностей руху об'єкту, що вивчається; система регулятивних принципів перетвореної, практичної або пізнавальної, теоретичної діяльності» [1, с. 64]. Розкриття сутності методичного забезпечення державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм було надано у відповідному законодавчому акті [2] та певних наукових роботах Л.А.Іващенко [3], Н.І.Рубан [4], В.К.Симоненко [5], І.Б.Стефанюка [4], В.В.Філіппової [6] та інших. Для обґрунтування сутності методу були досліджені наукові результати М.О.Булатова [7] і В.Ф.Максимової [8]. Під час характеристики філософських підходів були використані роздуми М.В.Мостепаненко [9].

Цілі статті. Мета дослідження полягає в розкритті сутності та систематизації методичного інструментарію аудиту ефективності у межах етапів виконання бюджетних програм. Порядок досягнення мети полягає у вивченні результатів науковців-попередників [1; 3–10], нормативно-правової бази [2], практики проведення Державною фінансовою інспекцією аудиту ефективності виконання бюджетних програм [11] і формулювання власної думки щодо методичного інструментарію державного аудиту ефективності.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Мета аудиту ефективності виконання бюджетних програм полягає у визначенні ступеня досягнення мети бюджетної програми, ефективності прийнятих управлінських рішень, економічності використаних ресурсів, встановлення чинників впливу на результат і розробка рекомендацій щодо зниження їх негативного впливу.

З філософської точки зору, якщо мета аудиту ефективності – ідеальний образ майбутнього – породжена потребами в оцінці ефективності використання суспільних (бюджетних) коштів та визначення доцільності фінансування певних програм, то отримаємо ланцюжок: потреби – мета – ресурси (трудові, матеріальні, фінансові) – способи або методи дій – результат. Тобто основним засобом досягнення результату

аудиту ефективності є формування та застосування власного методу отримання знань про об'єкти перевірки.

Аудит ефективності виконання бюджетних програм за своєю суттю відноситься до перевірок діяльності, а отже представляє контрольний захід. Метод контролю більшість із науковців (за результатами систематизації В.Ф.Максимової [8, с. 117–119]) представляють як сукупність способів, процедур, прийомів, форм. У деяких роботах метод контролю зводиться до елементів системи та функцій управління; до характеристичних властивостей; до задач або цілей контролю.

Метод аудиту ефективності виконання бюджетних програм як науки – це впорядкована сукупність знань про способи, прийоми і підходи мислення суб'єктів аудиту ефективності при дослідженні інформації щодо виконання бюджетної програми з метою отримання свідочств достовірності й об'єктивної оцінки ефективності використання бюджетних коштів для можливості прийняття ефективних рішень.

Основним елементом методу є його науковий інструментарій (апарат) – сукупність загальнонаукових і специфічних способів і прийомів дослідження як минулих, так і поточних і майбутніх подій та явищ. Відокремити прийоми і способи, що належать лише конкретній економічній науці, практично неможливо – науковий інструментарій різних наук певним чином взаємопов'язаний. Тому структура методу аудиту ефективності виконання бюджетної програми носить дискусивний характер серед закордонних й вітчизняних науковців.

У науковій літературі згадуються такі прийоми і способи при проведенні аудиту ефективності: описативна статистика, у тому числі розрахунок середньостатистичного значення, медіани, моди, варіації, стандартного відхилення, розмаху варіації, часток та трендів [10, с. 99–156]; експертиза; моделювання; прогнозування; регресивні й кореляційні методи; інвентаризація; перерахунки; дослідження документів [6, с. 115]; огляд; інтерв'ю; спостереження; вивчення документів [3]; аналіз методів організації й результатів роботи підконтрольних суб'єктів, конкретних ситуацій [5, с. 215–217], наявних даних [10, с. 99; 5, с. 215], нормативно-правових актів, планів, методичних розробок, показників статистичної, фінансової та оперативної звітності, результатів раніше проведених ревізій і перевірок [4], ефективності використання комп'ютерної техніки; опитування [4; 6, с. 115], інтерв'ювання, анкетування [10, с. 99; 4]; обстеження; порівняння планових показників з фактично досягнутими, результатів діяльності минулих періодів і поточного року, до затвердження програми і після, кращого досвіду і результатів діяльності підконтрольного суб'єкта [4; 108].

У той же час, Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією державного фінансового аудиту [2, п. 4] закріплює необхідність аналітичних прийомів і способів: «аудит ефективності проводиться шляхом аналізу» певних об'єктів.

Техніка застосування системи прийомів збору і обробки економічної інформації складає процедури і викладається у методиці. Частина процедур використовує один і той же метод збору даних (логічний контроль), але різну техніку (по операціях або за документами, по цеху, по ділянці, бригаді чи конкретних робітниках), інша частина може вирізнятися особливістю методу або технічних прийомів, які не використовуються в інших процедурах. В нашому випадку, під час накопичення даних державний аудитор розробляє таблиці та інструкції щодо їхнього заповнення відповідними виконавцями бюджетної програми. Отже, таблиці з економічними показниками – це інструмент, а інструкція розрахунків показників – це методика.

Пропонуємо упорядкувати методичний інструментарій для здійснення контрольно-аналітичних заходів в процесі державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм представлений у межах етапів виконання бюджетних програм.

На етапі формування бюджетної програми виконуються наступні контрольно-аналітичні заходи (за допомогою певного методичного інструментарію):

- співставлення завдань і функцій головного розпорядника бюджетних коштів з напрямками діяльності, передбаченими бюджетною програмою (порівняльний аналіз);

- аналіз відповідності фінансової звітності та звітів про виконання бюджетної програми за попередні бюджетні періоди, вивчення матеріалів попередніх контрольних заходів на предмет врахування їх результатів при підготовці нової програми (логічний контроль, процедури по суті, трендовий аналіз);

- аналіз правильності розрахунків, поданих в обґрунтування необхідності витратів на реалізацію бюджетної програми (арифметична перевірка);

- дослідження результативних показників за звітом на предмет їх відповідності статистичній, бухгалтерській та іншій звітності, аналіз достатності результативних показників для подальшої оцінки використання коштів на виконання бюджетної програми (логічний контроль, процедури по суті, моніторинг);

- перевірка повноти і правильності розподілу граничних обсягів витратів загального фонду державного (місцевого) бюджету між

відповідальними виконавцями відповідних програм (хронологічна, арифметична, зустрічна перевірка);

- перевірка відповідності показників бюджетних запитів, складених відповідальними виконавцями, доведеному головним розпорядником розподілу видатків (експертиза, моніторинг);

- перевірка відповідності показників бюджетного запиту за конкретною програмою показникам паспорту цієї бюджетної програми (порівняльний аналіз).

Етап виконання бюджетної програми складається з наступних дій державних аудиторів (з використанням певних прийомів і способів):

- аналіз адміністративних рішень, прийнятих головним розпорядником, відповідальним виконавцем і іншими учасниками на виконання програми, на предмет їх адекватності її стратегічним цілям (логічний контроль; анкетування або тестування; процедури по суті, моделювання);

- перевірка відповідності показників зведених кошторисів, зведених планів асигнувань та/або зведених планів використання бюджетних коштів уточненим обсягам асигнувань на виконання програми, а також відповідність фактичних результатів запланованим (порівняльний аналіз, арифметична перевірка, моніторинг, взаємний контроль);

- аналіз відповідності розподілу результативних показників паспорту бюджетної програми між її учасниками (логічний контроль, процедури по суті, моніторинг);

- перевірка наявності систематизованого переліку заходів та розподілу затрат між заходами з виконання бюджетної програми (формальна перевірка, взаємний контроль);

- перевірка законного та цільового використання коштів, дотримання в ході реалізації бюджетної програми встановленого порядку державних закупівель та встановлення цін і тарифів (нормативно-правова перевірка, моніторинг);

- перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку та своєчасності і повноти відображення в ньому здійснених господарських операцій з виконання бюджетної програми (нормативно-правова, хронологічна, арифметична перевірка, тестування, процедури по суті).

Етап звітування про виконання бюджетної програми передбачає такі процедури (інструменти методики):

- перевірка достовірності показників звіту про виконання програми та їх відповідності даним бухгалтерського обліку (документальні методичні прийоми контролю, інвентаризація);

- аналіз фінансової звітності та звіту про виконання бюджетної

програми на предмет їх взаємозв'язку та взаємоузгодженості (горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний і факторний аналіз);

- аналіз виконання результативних показників бюджетної програми при наявності розбивки результативних показників за періодами бюджетного року та порівняння їх з аналогічними показниками за попередні бюджетні періоди та/або з показниками подібних програм (порівняльний і трендовий аналіз);

- дослідження результативних показників на предмет їх відповідності статистичній, бухгалтерській та іншій звітності, аналіз достатності результативних показників для подальшої оцінки ефективності використання коштів на виконання бюджетної програми (порівняльний аналіз, групування, процедури по суті);

- підтвердження правильності розрахунків, поданих в обґрунтування необхідності видатків на реалізацію бюджетної програми у наступному році (арифметична перевірка, логічний контроль);

- оцінка стану попереднього і поточного контролю, що здійснюється в ході формування, виконання і звітування про виконання бюджетної програми (анкетування або тестування; процедури по суті).

Слід додати, що проведення дослідження може відбуватися у два етапи: суцільний та вибірковий (їх поєднання — комбінований). Враховуючи гіпотетичний (розробка та підтвердження гіпотез) характер аудиту ефективності виконання бюджетної програми для дослідження обираються операції (документи), які можуть підтвердити або спростувати гіпотезу. У той же час, обсяг таких операцій (документів) підштовхує аудиторів у разі потреби здійснювати як суцільне (при невеликій кількості), так і вибіркоче дослідження.

Висновки. Таким чином, у відповідності до етапу здійснення бюджетної програми слід виокремлювати відповідні контрольні-аналітичні заходи і методичний інструментарій. Особливим підходом до систематизації та раціоналізації дій державних аудиторів під час проведення дослідження постійних або аналогічних бюджетних програм (бюджетування закладів охорони здоров'я, освіти тощо) є стандартизація, що є напрямом подальших наукових досліджень.

1. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія: підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / [Ф.Ф.Бутинець, Н.Г.Виговська, Н. М.Малюга // Под ред. Ф.Ф.Бутиця. – [3-ге вид., перероб. і допов.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
2. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. № 1017 (останні зміни внесені Постановою КМУ від 25.03.2006 р. № 361, від 07.09.2011 р. № 968) // [Електронний ресурс]. – Режим

доступу до матеріалу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/KP041017.html

3. Іващенко Л.А. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки: автореф. дис. ... канд. екон. наук 08.04.01 – Фінанси, грошовий обіг і кредит / Л.А.Іващенко. – Дніпропетровськ. – 2005. – 21с.
4. Державний фінансовий контроль: ревізія і аудит] / П.К.Германчук [та ін.]. – К.: АВТ, 2004. – 424с.
5. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В.К.Симоненко, О.І.Барановський, П.С.Петренко. – К.: Знання України, 2006. – 280 с. – С. 236–242.
6. Филиппова В.В. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля: дис. ... канд.экон.наук: 08.00.12 / В.В.Филиппова. – Москва. – 2005. – 205 с.
7. Булатов М. О. Про методи філософування / М.О.Булатов // Філософська думка, 2004. – №2. – С. 15–29.
- 8.Максімова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства: системний підхід до розвитку / В.Ф.Максімова. – Київ.: АВРІО. – 2005. – 264 с.
9. Мостепаненко М.В. Философия и методы научного познания / М.В.Мостепаненко. – М.: 1983. – 286 с.
10. Аудит адміністративної діяльності. Теорія та практика переклав з англ. В. Шульга]. – К.: Основи, 2000. – 191с.
11. Звіт про результати діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби за січень-грудень 2009 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до матеріалу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/62546>. - Назва з екрану.