

## **КОНТРОЛЬ ЗА ВИКОРИСТАННЯМ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ ОРГАНАМИ ДЕРЖАВНОЇ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНОЇ СЛУЖБИ ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ**

У статті розкриваються методичні основи проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів з метою підвищення ефективності діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби та посилення дієздатності системи економічного контролю в Україні.

**Ключові слова:** аудит, ефективність, Бюджетний кодекс, бюджетні кошти, контрольно-ревізійна служба.

**Постановка проблеми.** Органи Державної контрольно-ревізійної служби на вимогу ст.113 Бюджетного кодексу України повинні здійснювати контроль не тільки за цільовим, а й за ефективним використанням бюджетних коштів. У цьому кодексі знаходимо визначення принципу ефективності: досягнення запланованих цілей у разі залучення мінімального обсягу бюджетних коштів та досягнення максимального результату у використанні визначеного бюджетом обсягу коштів [2].

Характерною рисою розвитку фінансово-господарського контролю на сьогодні є те, що перед Державною контрольно-ревізійною службою поставлено завдання – оцінити якість запроваджених механізмів управління бюджетними коштами та рівень досягнення цілей вивченням організації діяльності розпорядників бюджетних коштів, даних фінансової, оперативної, статистичної звітності, проведення їх аналізу [1].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні аспекти проблеми підвищення ефективності діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби із застосуванням аудиту ефективності досліджені у працях багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених:

Ф.Ф. Бутинець, М.С. Білик, М.П. Войнаренко, І.Д. Ватуля, Н.А. Канцедал, А.Г. Загородній, Г.І. Кіндрацька, М.В. Корягін, Є.В. Калюга, Г.О. Партин, Л.М. Полякова, С.В.Панкова, Н.І. Рубан, В.В. Сопко, І.Б. Стефаник, В.П. Шило та ін. Проте незважаючи на велику кількість досліджень, окремі питання щодо обґрунтування методики проведення аудиту ефективності є актуальними і потребують подальшого дослідження.

**Мета дослідження** – розробка та обґрунтування основних напрямів організації та проведення аудиту ефективного використання бюджетних коштів, враховуючи сучасні вимоги щодо економічного контролю.

**Методи дослідження** – дослідження здійснені із застосуванням сукупності способів і прийомів, які дають можливість провести аудит системно, в найбільш доцільній послідовності. Серед них: діалектичний, логічний, порівняльний, соціологічний, структурно-функціональний, статистичний та інші методи.

**Результати досліджень та їх обговорення.** Аудит ефективності умовно можна розділити на три категорії: спеціальний, організаційний, або галузевий; функціональний, або програмний [8].

Спеціальний аудит зумовлений потребами адміністрації або вищої організації.

Предметом цього аудиту може бути діяльність окремої установи з метою пошуку резервів покращення роботи щодо зменшення витрат або визначення причин неефективності окремої функції управління (надання послуг, зростання дебіторської заборгованості в окремому підрозділі та ін.).

Здійснюючи організаційний чи галузевий аудит, досліджують, як правило, систему, галузь, компанію, міністерство тощо.

Основна увага в цьому випадку приділяється вивченню того, наскільки ефективно і продуктивно взаємодіють органи управління міністерства чи відомства, в тому числі в процесі використання бюджетних коштів.

Функціональний (програмний) аудит стосується однієї або декількох функцій чи програм і спрямований на оцінку відповідності отриманих результатів поставленим завданням. Програма може охоплювати як окрему галузь, міністерство чи підприємство, так і декілька. Наприклад, державна програма розвитку передбачає фінансування капітальних вкладень як із бюджету, так і за рахунок коштів підприємств, населення, інвесторів. Крім того, асигнування з бюджетів отримують ряд міністерств, відомств, підприємств.

Отже, метою аудиту можна вважати аналіз стану виконання бюджетної програми, рівень досягнення запланованих цілей та підготовку пропозицій щодо подальшого вдосконалення функціонування програми, продовження її реалізації.

Процес аудиту ефективності виконання державних програм не складається з ряду чітко вираженої послідовності дій, однак можливо виділити три фази організації аудиту ефективності: вибір проблеми дослідження, планування роботи, збір інформації; дослідження причин виникнення проблем (гіпотез); підготовка звіту, його реалізація та контроль за впровадженням пропозицій. По-перше, необхідно чітко визначити тему дослідження (проблему). Вона має бути актуальною та зорієнтованою на впровадження корисних змін. Відібрати теми аудиту можливо в процесі формування плану основних напрямів роботи на рік як за дорученням Кабміну, Мінфіну, головних розпорядників, так і з власної ініціативи.

Метою досліджень може бути проблема невиконання завдань, поставлених державною (бюджетною) програмою, або пошук резервів покращення управління бюджетними коштами. Крім того, метою дослідження може бути питання оцінювання виконання бюджету міста, району за минулий період або економічний ефект від впровадження нових законів (щодо вільних економічних зон, включення до тарифів цільових надбавок), рішень органів влади тощо. Особливо важливо перед початком аудиту залучити до роботи ті інституції, які будуть отримувачами результатів звіту.

Не менш важливо підібрати групу працівників, які мають хист до аналізу, розсудливі, комунікабельні, проявляють творчий підхід і здатність виконати поставлене завдання. Дуже важливо, щоб працівник, який розробляв програму перевірки цільового використання бюджетних коштів, виділених на бюджетну програму, яка досліджуватиметься, був призначений керівником аудиторської групи.

Слід зазначити, що найважливішим на цьому етапі постає завдання – отримати у головного розпорядника або головного виконавця інформацію, яка б давала можливість оцінити ступінь виконання запланованих завдань, що передбачалися бюджетною програмою під затверджену в бюджеті суму. Співвідношення досягнутих результатів до запланованих буде показником ефективності виконання бюджетної програми.

На стадії підготовки до аудиторської перевірки здійснюється пошук та класифікація причин (гіпотез), які заважають досягти в державній програмі очікуваних результатів. Слід усвідомити, що причини можуть бути як суб'єктивного (які належать до сфери управління відповідальної особи), так і об'єктивного (нормативно-правового) характеру.

Для класифікації гіпотез необхідно проаналізувати інформацію про результати перевірок, які вже завершено; порівняти статистичні дані в динаміці (до виконання програми і після); провести бесіди з розпорядниками бюджетних коштів; провести анкетування, опитування тощо; проаналізувати широкий спектр джерел інформації (законодавство, науково-дослідні роботи, офіційні коментарі, інтерв'ю, семінари і т. д.).

Метою планування аудиту є акцентування уваги аудиторів на найважливіших напрямках, які слід перевірити найретельніше. Вже на етапі планування аудитор повинен мати уяву про те, як виглядатиме звіт.

Результатом підготовчої роботи має стати проект програми аудиту, який у процесі обговорення із представниками головного розпорядника бюджетних коштів уточнюється і затверджується. З метою уніфікації результатів досліджень доцільно підготувати до програми табличний матеріал, схеми, визначити конкретні дані для порівняння і аналізу.

Процес дослідження ефективності виконання програм на регіональному рівні проводиться, як правило, на базі даних розпорядників бюджетних коштів або одержувачів. Однак аудит не передбачає обов'язкового проведення в установі контрольних заходів, а об'єктом дослідження є дані, які можливо отримати на запити, направлені до державних установ, або в результаті спільного виконання дослідження. Вивчення отриманого матеріалу здійснюється порівнянням, аналізуванням, а для підтвердження вибраних гіпотез рекомендується проводити якнайбільше обговорень [5].

Зважаючи на підвищену відповідальність за надані висновки, підготовлений проект звіту обов'язково слід узгодити з об'єктом контролю (головним розпорядником бюджетних коштів чи виконавцем програми). Як наслідок продуктивної роботи, заперечень чи зауважень щодо суті викладених висновків не повинно бути. Аудитор зобов'язаний протягом усього процесу роботи підтримувати активний, конструктивний діалог з усіма учасниками бюджетної програми,

переконати їх в тому, що дослідження, яке він проводить, передусім спрямовано на виявлення резервів для покращення використання ресурсів через вдосконалення управлінських рішень.

Найбільш важливо на стадії узгодження проекту звіту напрацювати реальні пропозиції щодо вдосконалення системи управління бюджетними коштами. У цих пропозиціях має міститися інформація про те, які позитивні наслідки для програми буде мати їх прийняття, а також визначення резервів для забезпечення раціонального, економного використання бюджетних коштів тощо [6].

Не менш важливо встановити контроль за впровадженням наданих пропозицій. Реалізація пропозицій щодо впорядкування механізмів використання бюджетних коштів і є критерієм оцінки роботи, проведеної працівником контрольно-ревізійної служби, яка мала на меті попередження виникнення фінансових втрат бюджету та сприяння ефективному їх використанню.

Основною відмінністю між ревізією чи перевіркою фінансової звітності або достовірності витрат та аудитом ефективності виконання бюджетних програм є призначення перевірок.

У ході ревізії чи перевірки ревізор акцентує увагу на достовірності операцій та правильності відображення їх в регістрах бухгалтерського обліку, тобто вивчаються минулі факти. Під час аудиту ефективності ревізор повинен орієнтуватися на якість прийнятих рішень щодо управління бюджетними коштами, вивчення резервів їх раціонального та ефективного використання, тобто на перспективу діяльності.

**Висновки.** Аудит ефективності використання бюджетних коштів органами Державної контрольно-ревізійної служби повинен надати висновок, який відповідає на такі запитання:

- Чи досягнуто запланованих цілей?
- Чи ефективно впроваджується програма?
- Чи раціонально використано ресурси?
- Чи існують проблеми щодо якості управління бюджетними коштами?
- Які є проблеми і що їх спричинює?
- Як можна розв'язати проблему?

Всі етапи дослідження разом з результатами та висновками фіксуються в аудиторському звіті, який є кінцевим продуктом проведеної роботи. Слід зауважити, що на відміну від акту ревізії чи перевірки аудиторський звіт передбачає підпис тільки аудитора, оскільки цей документ охоплює сферу діяльності всіх учасників бюджетної програми, а не одного розпорядника бюджетних коштів.

Саме такі підходи до організації та проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів, на нашу думку, дадуть змогу підвищити ефективність діяльності органів Державної контрольно-ревізійної служби.

## СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної служби. Указ Президента України від 27.08.2000 №1031/2000.
2. Положення про Головне контрольно-ревізійне управління України від 28.11.2000 №1265/2000.
3. Положення працівника державної контрольно-ревізійної служби. Том 1 – К.: ДІА, 2001.
4. Каленський Н.Н., Стефанюк І.Б. Контрольно-ревізійна служба – суб'єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності. – К., 2001.
5. Калюга Є.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення // Фінансовий контроль – № 1. – 2002.
6. Рубан Н.І. Впроваджуємо нову форму контролю // Фінансовий контроль – № 3. – 2003.
7. Стефанюк І.Б. До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // Фінансовий контроль – № 2. – 2003.
8. Сопко В.В., Шило В.П. Організація і методика проведення аудиту: Навч.-практ. посіб. – К.: Професіонал, 2006 – 575 с.

**Контроль за использованием бюджетных средств органами Государственной контрольно-ревизионной службы с использованием аудита эффективности**

**Н.В. Хомяк**

В статье раскрываются методические основы проведения аудита эффективности использования бюджетных средств с целью повышения эффективной деятельности органов Государственной контрольно-ревизионной службы и усиления дееспособности системы экономического контроля в Украине.

**Ключевые слова:** Бюджетный кодекс, бюджетные средства, контрольно-ревизионная служба, аудит, эффективность.

**Control of the use of budget funds of state control service with the use of performance audit**

**N. Homiak**

The article describes the methodological framework of the audit of the use of budget funds in order to increase the efficiency of government control service and strengthen the capacity of the system of economic control in Ukraine.

**Key words:** audit, Budget Code, the budget, control and audit service, efficiency.