

ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

Свищук Алла Сергеевна, соискатель научной степени кандидата экономических наук кафедры финансов
Киевский национальный торговко-экономический университет
ул. Киото, 19, в. Киев, 02156, Украина
e-mail: allroud@inbox.ru

DATA ABOUT THE AUTHOR

Svischuk Alla Sergeyevna, competitor scientific degree of Candidate of Economic Sciences, Department of Finance
Kyiv National University of Trade and Economics
19, Kyoto street, Kiev, 02156, Ukraine
e-mail: allroud@inbox.ru

УДК 347.73.037:35.072.6

**ЄВРОПЕЙСЬКІЙ ДОСВІД ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ У СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ**

Смірнова О.М.

Предметом роботи є аналіз діючих у Європі моделей проведення внутрішнього державного аудиту та методика оцінки його ефективності у системі управління державними фінансами.

Метою дослідження є систематизація та характеристика особливостей централізованої, децентралізованої та змішаної моделей внутрішнього аудиту із одночасною деталізацією підходів до оцінки їх результативності на основі бальної методики оцінювання ефективності управління державними фінансами.

Для характеристики моделей внутрішнього державного аудиту використовувались методи індукції та дедукції; методи теоретичного узагальнення й порівняння дали можливість розкрити сутність та зміст показників ефективності у Системі управління державними фінансами.

За результатами дослідження: розкрито зміст та особливості моделей внутрішнього аудиту в європейських країнах; охарактеризовано службу внутрішнього аудиту на рівні Європейського союзу; окреслено в цілому та за показниками Систему оцінювання ефективності управління державними фінансами; детально проаналізовано такі показники Системи, як «Ефективність внутрішнього контролю для витрат, не пов'язаних із заробітною платою» та «Ефективність внутрішнього аудиту». Зроблено висновок про доцільність вивчення європейського досвіду для застосування у вітчизняних реаліях після проведення ключових реформ у сфері державного управління.

Ключові слова: державний аудит, показники ефективності, управління державними фінансами, фінансовий контроль, фінансовий аудит, аудит ефективності.

**ЕВРОПЕЙСКОЙ ОПЫТ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ
ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ**

Смирнова А.Н.

Предметом работы является анализ действующих в Европе моделей проведения внутреннего государственного аудита и методика оценки его эффективности в системе управления государственными финансами.

Целью исследования является систематизация и характеристика особенностей централизованной, децентрализованной и смешанной моделей внутреннего аудита с одновременной детализацией подходов к оценке их результативности на основе балльной методики оценки эффективности управления государственными финансами.

Для характеристики моделей внутреннего государственного аудита использовались методы индукции и дедукции; методы теоретического обобщения и сравнения позволили раскрыть сущность и содержание показателей эффективности в системе управления государственными финансами.

За результатами исследования: раскрыто содержание и особенности моделей внутреннего аудита в европейских странах, а также охарактеризована служба внутреннего аудита на уровне Европейского союза; очерчена в целом та за показателями Система оценки эффективности управления государственными финансами; подробно проанализированы такие показатели системы, как «Эффективность внутреннего контроля расходов, не связанных с заработной платой» и «Эффективность внутреннего аудита». Сделан вывод о целесообразности изучения европейского опыта для применения в отечественных реалиях после проведения ключевых реформ в сфере государственного управления.

Ключевые слова: государственный аудит, показатели эффективности, управления государственными финансами, финансовый контроль, финансовый аудит, аудит эффективности.

**EUROPEAN EXPERIENCE OF ESTIMATING THE EFFECTIVENESS
OF INTERNAL AUDIT IN SYSTEM OF STATE CONTROL**

Smirnova O.M.

The subject of the paper is to analyze the existing European model of internal government audit and estimating method of its effectiveness in Public Financial Management.

The aim of the article is to systematize and to characterize the features of centralized, decentralized and mixed models of internal audit with detailed approaches to evaluating their effectiveness on the basis of methods marks in estimating the effectiveness of Public Financial Management.

It was used methods of induction and deduction to characterize the internal state audit model; the disclosure of the nature and content of indexes in Public Financial Management was made by methods of theoretical generalization and comparison.

It was achieved such results: the content and features of the models of internal audit in the European countries were revealed; the Internal Audit Service at the level of the European Union was described; Performance Measurement Framework was outlined in general and by its indicators; indexes PI-2 Effectiveness of internal controls for non-salary expenditure» and PI-21 «Effectiveness of internal audit» were analyzed in details. It was made a conclusion, that European experience can be useful in domestic realities after key reforms in public administration will be made.

Key words: *state audit, performance indexes, public financial management, financial control, financial audit, performance audit.*

Актуальність. Податкові надходження є основою бюджетів всіх рівнів практично у кожній країні світу, тому якісне адміністрування податків і зборів набуває особливого значення як процес, суворе дотримання якого дозволяє державі виконувати взяті на себе зобов'язання. Провідну роль у забезпеченні своєчасності та повноти податкових платежів грає податкова служба, не дивлячись на її функціональне підпорядкування чи організаційну структуру. Однак, маючи закріплені повноваження перевіряти платників податків з питань дотримання податкового законодавства, фіскальне відомство не повинно бути у привілейованому становищі, випадаючи із кола об'єктів для ревізії. Перевірка державних структур дістала назву внутрішнього аудиту, який здійснюється з метою встановлення законності та ефективності використання бюджетних коштів і майна, інших активів держави, правомірності фінансового управління і функціонування системи внутрішнього контролю. Останнім часом проведенню внутрішнього аудиту приділяється все більше уваги, як одному з найважливіших компонентів процесу управління державними фінансами (*Public Financial Management*) для цілей підвищення ефективності функціонування органів державної влади.

Ступінь дослідження даної проблеми вченими. Теоретичні та методологічні підходи внутрішнього аудиту як функції держави знайшли відображення у працях таких вчених, як Р. А. Алборов, В. Д. Андрєєв, К. Б. Ахмеджанов, А. С. Бакаєв, Е. Бірімкулов, В. В. Бурцев, Ф. Ф. Бутинець, Є. І. Волошина, Л. Т. Гіляровська, Д.І. Дема, Ф. Л. Дефліз (P. L. Defliese), Г.Р. Дженік (H. R. Jaenicke), Л. Н. Добіна, Н.І. Дорош, Л. Драгун, Л. М. Калістратов, О. І. Кірсєв, М. Д. Корінько, Я. С. Ларіна, П.М. Майданевич, С. В. Мочерний, В. М. О'Рейлі (V. M. O'Reilly), В. П. Пантелеєв, О.С. Полетаєва, П. Г. Пономаренко, А. Ж. Пшенична, О. Ю. Редько, О.Б. Ретюньських, Дж. Робертсон (J. Robertson), К. С. Саєнко, М. Г. Сичов, А. М. Сонін, Л. О. Сухарева, Г. Г. Титова, О. А. Устинко, Т. В. Фомина, М. Б. Хірш (M. B. Hirsch), Е. Я. Чичунова, А. Ялбулганов та інших. Однак умови сьогодення вимагають постійної актуалізації напрацьованих вітчизняних вчених на основі зарубіжного досвіду, особливо враховуючи ситуацію у сфері державних фінансів.

Предмет дослідження. Предметом роботи є аналіз діючих у Європі моделей проведення внутрішнього державного аудиту та методика оцінки його ефективності у системі управління державними фінансами.

Метою дослідження є систематизація та характеристика особливостей централізованої, децентралізованої та змішаної моделей внутрішнього аудиту із одночасною деталізацією підходів до оцінки їх результативності на основі бальної методики оцінювання ефективності управління державними фінансами.

Завданнями дослідження є:

- розкрити зміст та особливості моделей внутрішнього аудиту в європейських країнах;
- охарактеризувати службу внутрішнього аудиту на рівні Європейського союзу;
- окреслити в цілому Систему оцінювання ефективності управління державними фінансами та показники, що застосовуються в її межах;
- детально проаналізувати показники «Ефективність внутрішнього контролю для витрат, не пов'язаних із заробітною платою» та «Ефективність внутрішнього аудиту».

У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні **методи** пізнання. Для характеристики моделей внутрішнього державного аудиту використовувались методи індукції та дедукції; методи теоретичного узагальнення й порівняння дали можливість розкрити сутність та зміст показників ефективності у Системі управління державними фінансами.

Виклад основного матеріалу. На сьогодні у світі основним документом, що регламентує особливості проведення внутрішнього аудиту у державному секторі, є Стандарти аудиту (*Auditing Standards*), розроблені Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) та Інститутом внутрішніх аудиторів (*Institute of Internal Auditors*).

Дані стандарти не мають обов'язково характеру – це скоріше систематизовані приклади найкращих світових практик. Тому країни Європи самостійно встановлюють власні стандарти проведення внутрішнього аудиту у державному секторі з обов'язковою орієнтацією на міжнародні Стандарти аудиту.

У зв'язку з цим на сьогодні у європейських країнах прийнято виділяти три моделі проведення внутрішнього аудиту [1]:

- централізована – південна модель (Франція, Португалія, Іспанія, Угорщина, Фінляндія, Бельгія, Греція);
- децентралізована – північна модель (Великобританія, Нідерланди, Данія, Норвегія, Ісландія);
- змішана (Німеччина, Швеція, Польща).

Згідно із централізованою моделлю Міністерство фінансів не тільки відіграє ключову роль у формуванні статей бюджету і виділенні коштів підзвітним міністерствам та відомствам, але і безпосередньо координує внутрішній аудит та, за потреби, делегує власних співробітників у структурні одиниці, що перевіряються. При цьому внутрішній аудит орієнтований на перевірку виконання окремих напрямів діяльності, наприклад фінансово-економічного, обліку і контроль. У країнах даної моделі внутрішній державний аудит охоплює широке коло питань, тому його можна вважати внутрішнім контролем з акцентом на управлінську складову.

Так, наприклад, у Португалії, ключову роль у проведенні внутрішнього аудиту відіграє Генеральна інспекція фінансів (*Inspectorate General for Finance*), яка безпосередньо підпорядковується Міністру фінансів і відповідає за заключний етап проведення аудиту усіх державних доходів та витрат. Додатково кожне міністерство/відомство має власні структурні підрозділи, які займаються відомчим контролем та внутрішнім аудитом – так звані Загальні інспекції (*Inspectorates General*).

У рамках децентралізованої моделі кожне міністерство несе повну відповідальність за витрати свого бюджету, тому внутрішній аудит орієнтований на перевірку дотримання правил та процедур, встановлених для забезпечення найбільш ефективного та економічно вигідного використання ресурсів. При цьому внутрішній аудит включає в себе попередній контроль, який вважається основним його етапом.

Наприклад, Служба внутрішнього аудиту Міністерства фінансів Великобританії (*Internal Audit Service of the UK's Ministry of Finance*) не несе відповідальності за організацію внутрішнього аудиту державних доходів і витрат, а швидше за все виконує наглядову функцію над структурними одиницями галузевих міністерств/відомств, які проводять внутрішній аудит на місцях.

Проте, зауважимо, що є й інші моделі проведення внутрішнього аудиту, які можуть поєднувати у собі елементи внутрішнього та зовнішнього аудиту (Німеччина, Швеція). Так, у Німеччині внутрішній аудит не є частиною системи управління державною установою, але може розглядатися, як компонент зовнішнього аудиту. Наприклад, аудит кадрового забезпечення проводять окремі агентства. Про результати вони офіційно повідомляють вищій орган фінансового контролю у встановлені законодавством терміни.

Цікавим є функціонування Контрольно-ревізійного управління Швеції, яка, будучи структурно частиною Міністерства фінансів, працює незалежно від виконавчої влади та має повну автономність в обранні суб'єктів для перевірок і формах звітності.

Але у багатьох країнах Центральної та Східної Європи до цих пір не існує спеціалізованого органу чи структурного підрозділу, який би займався виключно проведенням внутрішнього аудиту – є так звані «контрольні офіси» («*control office*»), які розглядають заяви щодо нецільового використання бюджетних коштів [2, 3].

Що стосується Європейського Союзу, то у 1990 р. Європейська комісія розробила власну систему внутрішнього аудиту, створивши спеціальну Службу внутрішнього аудиту (*Internal Audit Service*) в існуючому Генеральному директораті з

ФІНАНСИ, ГРОШОВИЙ ОБІГ, КРЕДИТ

фінансового контролю (*Directorate-General for Financial Control*). Одночасно Європейська комісія самостійно кожні 3-5 років проводить фінансовий контроль у Генеральному директораті. При цьому аудиторів вивчають фінансову сторону діяльності даного органу влади і оцінюють рівень дотримання норм чинного законодавства Європейського Союзу. За результатами перевірки робляться висновки з виокремленням сильних та слабких сторін щодо різних ланок діяльності установи та надаються рекомендації щодо усунення недоліків та подальшого удосконалення. Наступний плановий внутрішній аудит може проводитися через 12-18 місяців. На додаток до рекомендацій за результатами внутрішнього аудиту Служба внутрішнього аудиту може розробляти пропозиції щодо покращення ефективності та продуктивності ведення відповідного виду діяльності установи, а також можливостей пошуку додаткових ресурсів для її фінансування.

На практиці Служба внутрішнього аудиту повинна здійснювати два основних види внутрішнього аудиту:

- фінансовий аудит (*financial audit*);
- аудит ефективності (*performance audit*).

Фінансовий аудит передбачає перевірку коштів, що витрачалися для фінансування витрат. Цей аудит, як правило, здійснюється на основі річного плану фінансового забезпечення (кошторису) для кожного відділу в міністерстві/відомстві або його структурного підрозділу. Фінансовий аудит може також включати оцінку ефективності обліково-аналітичних систем управління, у т. ч. усі форми звітності, як всередині установи, так і між установами та організаціями [4].

Аудит ефективності полягає у встановленні відповідності між якістю наданих товарів (робіт, послуг) та їх ціни. Даний аудит є частиною річного внутрішнього аудиту та акцентується на порівнянні визначених міністерствами/відомствами цілей та планів на кожен рік з результатами їх виконання чи дотримання. У разі невиконання визначається ризик за умов повного виконання тієї чи іншої програми з мінімальною затратною потрібних для цього ресурсів.

Внутрішній аудит може також охоплювати конкретний аналіз кадрового забезпечення з встановленням того, наскільки воно відповідає цілям та задачам міністерства/відомства.

Оскільки за допомогою внутрішнього аудиту, як правило, перевіряється цільове використання коштів для фінансування витрат, то можна сказати, що внутрішній аудит має тісний зв'язок з управлінням державними видатками (*Public Expenditure Management*). Такий зв'язок, як правило, сприяє досягненню таких результатів [5]:

- загальної бюджетної дисципліни;
- ефективності розподілу ресурсів;
- ефективності роботи.

Під загальною бюджетною дисципліною розуміється збереження стійкості статей державних витрат. Простіше кажучи, це означає не витрачати більше, ніж передбачено законодавчими актами.

Ефективність розподілу ресурсів означає дотримання відповідності бюджетних асигнувань стратегічним пріоритетам, тобто бюджетні ресурси виділяються на програми і заходи, які забезпечують досягнення стратегічних пріоритетів країни.

І, нарешті, ефективність роботи відноситься до надання державних послуг за розумної якості та вартості.

Звертаючись до зарубіжних досліджень у сфері фінансів, ми прийшли до висновку, що для визначення ефективності більшості фінансово-економічних показників розробляються системи оцінок. Тому, зважаючи на те, що управління державними витратами є складовою процесу управління державними фінансами (далі - УДФ), проаналізуємо Систему оцінювання ефективності управління державними фінансами (*PFM – Performance Measurement Framework*) (далі – СОЕУДФ, Система), яка являє собою комплексну систему моніторингу, що дозволяє оцінювати ефективність УДФ країни за різні періоди часу.

Систему було розроблено завдяки узгодженим міжнародним зусиллям і не одним відомством, а партнерами програми «Державні витрати та фінансова звітність» (*Public Expenditure and Financial Accountability*) спільно з Об'єднаною робочою групою ОЕСР з питань УДФ. Система пройшла процедуру широкого обговорення та випробування на рівні окремих країн. Попередній варіант СОЕУДФ, починаючи з лютого 2004 року, було застосовано в 24 країнах, переважно в порядку експерименту. Було проведено значну кількість консультацій, включаючи консультації з Об'єднаною робочою групою Комітету допомоги розвитку з питань УДФ, групою африканських фахівців з питань УДФ, а також представниками державних органів країн Східної Європи та Центральної Азії.

Також було отримано коментарі від фахівців Світового банку, Міжнародного валютного фонду та інших партнерів, що беруть участь у програмі ДВФП, державних відомств і професійних організацій. На основі їхніх відгуків було внесено ряд вдосконалень та доопрацювання СОЕУДФ до остаточного вигляду. Вдосконалення стосувалися більш детального висвітлення питань систем збору державних доходів та фінансових відносин між органами державного управління різних рівнів.

Саме програма «Державні витрати та фінансова звітність», яку було започатковано у 2001 році, стала основою оцінки ефективності УДФ. Партнерами програми стали: Міжнародний валютний фонд, Світовий банк, Європейська комісія, Департамент міжнародного розвитку Великобританії, Державний секретаріат з економічних питань Швейцарії, Міністерство закордонних справ Франції та Норвегії.

СОЕУДФ призначена для оцінювання ефективності УДФ у різних країнах по широкому спектру показників розвитку протягом певних проміжків часу. Дана Система передбачає певний набір загальних показників, за допомогою яких оцінюється ефективність систем, процедур та інституцій УДФ, а також включає в себе Звіт про ефективність УДФ.

У рамках Системи оцінювання ефективності УДФ визначено наступні критично важливі параметри ефективності відкритої та упорядкованої системи УДФ [6]:

1. Реалістичність бюджету. Бюджет є реалістичним та виконується так, як передбачалося.
2. Повнота та транспарентність (прозорість). Ведеться всебічний нагляд за бюджетним і фінансовим ризиками, а фінансова та бюджетна інформація доступна для громадськості.
3. Складання бюджету у відповідності з політичними цілями. Бюджет готується з належним урахуванням міркувань урядової політики.
4. Передбачуваність та контроль за виконанням бюджету. Бюджет виконується в упорядкований і передбачуваний спосіб, а також існує механізм організації контролю та керівництва в питаннях використання державних коштів.
5. Бухгалтерський облік, ведення документації та звітування. Забезпечується належне складання, зберігання та розповсюдження належної облікової документації та інформації, необхідної для забезпечення контролю за прийняттям рішень та цілей управління і звітності.
6. Зовнішні перевірки та аудит. Діє механізм контролю за використанням державних фінансів та виконання рішень органами виконавчої влади.

Дані загальні параметри характеризують набором ключових елементів (показників ефективності) (далі – ПЕ) УДФ, які визнаються важливими для всіх країн у цілях організації належного УДФ. Загалом їх налічується 28, які у свою чергу згруповані у 3 групи, а саме:

А. Результати застосування Системи оцінювання УДФ: оцінюються безпосередні результати застосування системи оцінювання УДФ з точки зору фактичних витрат та надходжень шляхом порівняння їх із початково-затвердженим бюджетом, а також із обсягом та змінами заборгованості по витратах.

В. Спільні характеристики Системи оцінювання УДФ: охоплюється повнота та транспарентність системи оцінювання УДФ на всіх стадіях бюджетного циклу.

С. Бюджетний цикл: оцінюється ефективність ключових систем, процедур та інституцій, задіяних у всьому бюджетному циклі центрального уряду.

У свою чергу ефективність кожного ПЕ можна оцінити за допомогою ряду критеріїв за чотирибальною шкалою від А до D, де:

- А – відмінно,
- В – добре,
- С – задовільно,
- Д – незадовільно.

Найвищий бал гарантується для окремого показника, якщо ключовий критерій УДФ досягає відповідної мети у повний, упорядкований, точний, своєчасний та скоординований спосіб. Розглянемо методику виставлення балів.

Більшість ПЕ включають у себе ряд критеріїв (вимірів), що характеризують предмет показника. Кожний з цих критеріїв повинен оцінюватися окремо, тому загальний бал для ПЕ базується на оцінках його індивідуальних критеріїв.

Поєднання балів для критеріїв у загальний бал для ПЕ здійснюється методом виставлення балів 1 (M1) для одних показників та методом виставлення балів 2 (M2) для інших показників. У методичних вказівках з питань виставлення балів зазначається, яка методика повинна використовуватися для кожного показника.

Метод 1 (M1) використовується для всіх ПЕ з одним критерієм та для показників з багатьма критеріями у випадку, коли низький ступінь ефективності одного критерію показника, ймовірно, применшуватиме вплив високих значень інших критеріїв цього ж показника. Для показників з двома або більше критеріями використовуються наступні етапи визначення загального балу для показника:

- кожний критерій оцінюється окремо і йому присвоюється певний бал;
- далі поєднуються бали за індивідуальними параметрами шляхом вибору найменшого балу, одержаного критерієм;
- додаються додаткові бали, якщо будь-який з інших критеріїв має більш високий бал.

Метод 2 (M2) базується на усередненні балів по індивідуальних критеріях показника. Його потрібно використовувати для окремих показників з багатьма критеріями, коли низький бал по одному критерію показника не обов'язково спричиняє негативний вплив на високий бал по іншому критерію того ж показника. Покращення індивідуальних критеріїв відбувається незалежно від інших і без необхідності логічного утворення окремої послідовності.

Для визначення загального балу для ПЕ з використанням Методу M2 використовуються наступні етапи:

- кожний критерій оцінюється за чотирибальною шкалою (як і при використанні методу M1);
- далі, використовуючи Таблицю переведення балів для дво-, три- або чотирибальних показників, обирається відповідний загальний бал показника (порядок балів окремих критеріїв значення не має).

Вимоги до балів можуть залежати від різних часових проміжків. Контрольний період, за який оцінюється критерій на основі відповідних підтверджуючих даних, зазначається у методичних вказівках або при класифікації показників. Там, де це не зазначено, критерій оцінюють на основі поточної ситуації, або у випадку періодично повторюваних подій – на основі подій, що відбувалися протягом останнього за часом бюджетного циклу.

Критерії ПЕ-1, ПЕ-2, ПЕ-3 оцінюються на основі даних за три роки. Дані повинні охоплювати останній завершений фінансовий рік, для якого є уся статистична інформація, а також два роки, що йому передують. Оцінка базується на ефективності двох з трьох років, тобто робиться припущення, що один з років може бути аномальним через незвичайні обставини, такі як зовнішні потрясіння (наприклад, природні катастрофи, коливання цін на важливі експортні або імпорتنі товари) або внутрішні проблеми країни (наприклад, політичного, воєнного характеру). Оскільки такі аномалії у цілому відображені в класифікації, у базовому наборі даних не потрібно пропускати жодного фінансового року.

Ураховуючи обмеження в обсязі роботи, з метою поглиблення знань щодо методики виставлення балів, а також повного переліку комбінацій балів, які визначають загальний бал за методом M2, пропонуємо самостійно ознайомитися з інформацією, розміщеною на веб-сайті www.pefa.org.

Загалом міжнародною спільнотою очікується, що регулярний моніторинг наведеного вище набору показників дасть змогу одержати інформацію про те, чи поліпшується ефективність УДФ у кожній країні, і якщо так, то наскільки. Увага при застосуванні набору показників ефективності УДФ зосереджується на УДФ рівня органів державної влади паралельно з відповідними установами, які здійснюють нагляд у цій сфері.

Основна увага при застосуванні набору показників ефективності у СОЕУДФ приділяється доходам та витратам державного бюджету, однак позабюджетні доходи і витрати також не залишаються поза даною Системою оцінки і охоплюються показниками ПЕ-7, ПЕ-9, ПЕ-26. До них включаються в т.ч. витрати, які фінансуються за рахунок надходжень, зарезервованих на конкретні цілі (одержаних як із внутрішніх, так і зовнішніх джерел, при цьому останні нерідко лише номінально вважаються бюджетними), а також витрати автономних урядових відомств.

Система оцінювання ефективності не враховує такі фактори як законодавча база або існуючі організаційно-технічні можливості органів державного управління. Зокрема, набір високо оцінених показників зосереджується на операційній ефективності ключових елементів системи УДФ, а не на факторах на вході, які дозволяють системі УДФ досягти певного рівня ефективності.

Система оцінювання ефективності не передбачає аналізу фіскальної політики чи політики у відношенні державних витрат – аналізу, що визначав би, чи є фіскальна політика сталою; чи витрати бюджету досягли бажаного впливу на зниження бідності або досягнення інших політичних цілей; або ж чи досягнуто ефективне витрачання коштів у сфері надання послуг. Це вимагало б детального аналізу даних або застосування показників, притаманних лише для конкретної країни. Дана система радше зосереджується на оцінюванні ступеню, для якого система УДФ є фактором, що сприяє одержанню таких результатів.

Ураховуючи специфіку нашого дослідження зосередимо свою увагу на оцінюванні функції внутрішнього аудиту за допомогою СОЕУДФ.

Як зазначалося раніше, функція внутрішнього аудиту в деяких країнах стосується загалом попереднього аудиту операцій (децентралізована модель), а в інших – є частиною системи внутрішнього контролю (централізована модель). Ураховуючи це, для оцінки ефективності внутрішнього аудиту потрібно використовувати два показники ефективності, що входять до четвертого параметра УДФ «Передбачуваність і контроль в процесі виконання бюджету» СОЕУДФ, а саме:

- ПЕ-20 «Ефективність внутрішнього контролю для витрат, не пов'язаних із заробітною платою» (PI-20 «Effectiveness of internal controls for non-salary expenditure»);
- ПЕ-21 «Ефективність внутрішнього аудиту» (PI-21 «Effectiveness of internal audit») [6].

Розглянемо кожен з показників ефективності більш детально, розпочавши із ПЕ-20 «Ефективність внутрішнього контролю для витрат, не пов'язаних із заробітною платою».

ФІНАНСИ, ГРОШОВИЙ ОБІГ, КРЕДИТ

Вважається, що система внутрішнього контролю є ефективною за умови використання економічно ефективного набору методів щодо:

- дотримання правил під час закупівель та інших пов'язаних з витратами процедур;
- запобігання шахрайству;
- захисту інформації та активів;
- якості ведення бухгалтерського обліку;
- своєчасності формування звітності.

До основних критеріїв оцінки ефективності системи внутрішнього контролю належать:

- (1) Ефективність контролю за коштами для фінансування витрат.
- (2) Повнота, доречність та зрозумілість інших правил/процедур внутрішнього контролю.
- (3) Ступінь дотримання правил для опрацювання та реєстрації операцій.

Розглянемо їх особливості з прив'язкою до оцінки внутрішнього контролю за чотирибальною шкалою (див. табл. 1).

Таблиця 1. Особливості критеріїв оцінки ефективності внутрішнього аудиту – показник ПЕ-20 [6]

Бали	Особливості параметрів (метод оцінювання М 1)
A	(1) Організовано всеохоплюючий контроль за коштами для фінансування витрат, який ефективно обмежує суми витрат фактично наявною коштів та затвердженими бюджетними асигнуваннями (після перегляду). (2) Інші правила та процедури внутрішнього контролю включають у себе всеохоплюючий та економічно ефективний набір методів контролю, які є широко використовуваними. (3) Ступінь дотримання правил є дуже високим, а будь-які випадки неправильного застосування спрощених процедур внутрішнього контролю є несуттєвими.
B	(1) Контроль за коштами для фінансування витрат існує на належному рівні та ефективно обмежує суми витрат фактично наявною коштів і затвердженими бюджетними асигнуваннями по більшості видів витрат. (2) Інші правила та процедури внутрішнього контролю містять всеохоплюючий набір засобів контролю, які широко використовуються, але в деяких сферах можуть бути надмірними (наприклад, дублювання процедур внутрішнього контролю), що може призвести до неефективного використання персоналу і затримок у роботі. (3) Дотримання правил відбувається на досить високому рівні, проте час від часу використовуються спрощені процедури внутрішнього контролю без належного обґрунтування.
C	(1) Процедури контролю за коштами для фінансування витрат частково є ефективними, але вони не можуть повністю охопити всі види витрат або ж час від часу можуть порушуватися. (2) Інші правила та процедури внутрішнього контролю складаються з базового набору правил для опрацювання та реєстрації операцій, які зрозумілі тим, хто безпосередньо займається їх застосуванням. Деякі правила та процедури можуть бути надмірними, в той час як засоби контролю можуть бути недостатніми у деяких сферах, що не мають великого значення під час проведення внутрішнього контролю. (3) Правила дотримуються у переважній більшості операцій, але основною проблемою є використання спрощених процедур внутрішнього контролю у ситуаціях, коли це не виправдано.
D	(1) Система контролю за коштами для фінансування витрат постійно порушується або узагалі відсутня. (2) Чіткі та всеохоплюючі правила/процедури контролю відсутні у більшості важливих сфер проведення внутрішнього контролю. (3) Набір основних правил не дотримується через пряме їх порушення або невиправдане використання спрощених процедур внутрішнього контролю на постійній основі.

Отже, градація критеріїв дає можливість чітко визначати рівень ефективності внутрішнього контролю витрат, а також встановити взаємозалежність з чотирибальною шкалою оцінювання.

Аналогічно проаналізуємо ПЕ-21 «Ефективність внутрішнього аудиту».

Таблиця 2. Особливості критеріїв оцінки ефективності внутрішнього аудиту – показник ПЕ-21 [6]

Бали	Особливості параметрів (метод оцінювання М 1)
A	(1) Внутрішній аудит діє для всіх центральних державних установ і в цілому відповідає професійним стандартам. Він зосереджується на системних проблемах (на це витрачається щонайменше 50% робочого часу персоналу). (2) Звіти готуються за фіксованим графіком та надаються установі, що пройшла аудит, Міністерству фінансів та до Вищої аудиторської установи. (3) Вжиття керівництвом заходів за результатами внутрішнього аудиту є швидким та всеохоплюючим по всіх установах центрального уряду.
B	(1) Внутрішній аудит функціонує для більшості центральних державних установ (визначається за величиною надходжень/витрат) і в цілому відповідає професійним стандартам. Він зосереджується на системних проблемах (на це витрачається щонайменше 50% робочого часу персоналу). (2) Звіти по більшості підданих аудиту установ готуються регулярно та надаються установі, що пройшла аудит, Міністерству фінансів та Вищої аудиторської установи. (3) Швидкі та всеохоплюючі заходи за результатами внутрішнього аудиту вживаються багатьма (але не всіма) керівниками.
C	(1) Ця функція діє принаймні для найважливіших установ центрального уряду та включає в себе огляд ряду систем (на це витрачається щонайменше 20% робочого часу персоналу), проте вона може не відповідати визначеним професійним стандартам. (2) Звіти по більшості підданих аудиту установ готуються регулярно, проте можуть не надаватися Міністерству фінансів та Вищій аудиторській установі. (3) Багато хто з керівників вживають заходи за результатами внутрішнього аудиту лише у відношенні важливих проблем, але нерідко з запізненням.
D	(1) Внутрішній аудит або не проводиться, або проводиться дуже рідко. (2) Звітів немає або вони готуються вкрай нерегулярно. (3) Рекомендації за результатами внутрішнього аудиту зазвичай ігноруються або виконуються формально (за деякими винятками).

Функція внутрішнього аудиту відповідно до системи оцінювання повинна відповідати міжнародним Стандартам аудиту, про які згадувалося на початку статті, з точки зору:

- наявності відповідної структури, особливо щодо її професійної самостійності;
- достатньої широти мандату, доступу до інформації та повноважень;
- використання професійних методів аудиту, у т. ч. методів оцінювання ризику.

Ця функція повинна зосереджуватися на підготовці звітності про суттєві системні питання, що стосуються:

- надійності та цілісності фінансової і оперативної інформації;
- ефективності діяльності;
- забезпечення безпеки активів;
- дотримання законів, правил та положень угод.

Для того, щоб оцінити ефективність ПЕ-21 відповідно до СОЕУДФ, існує три основних критерії, а саме:

- (1) Охоплення інформації та ефективність виконання функції внутрішнього аудиту.
- (2) Періодичність підготовки та розповсюдження звітів.
- (3) Ступінь реагування керівництва на результати внутрішнього аудиту.

Розглянемо їх особливості з прив'язкою до оцінки внутрішнього аудиту за чотирибальною шкалою (див. табл. 2).

Висновки. У європейських країнах державний внутрішній аудит може мати три основні моделі організації з можливістю інтерпретацій їх у різних формах. Результати його проведення оцінюються за допомогою чотирибальної шкали, розробленої у Системі оцінювання управління державними фінансами на основі затверджених показників ефективності. Отримані за результатами оцінювання висновки дозволяють вищестоящим державним структурам приймати рішення про доцільність проведення тих чи інших реформ у контрольованих структурах, в т.ч. фіскальних відомствах, а також відстежувати ефективність витрачання бюджетних коштів. Одночасно розроблена Система розширює можливості для порівняння результатів здійснених змін.

Для вітчизняних реалій досвід європейських країн є досить показовим, особливо враховуючи обраний вектор розвитку країни. Однак обґрунтувати безумовну ефективність та практичність запозичення даної системи сьогодні важко – запорукою успішності її функціонування є стабільність. В умовах перетворень, які відбуваються в Україні на даний момент, це скоріше завдання майбутнього.

Список використаних джерел

1. Jack Diamond. *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective (2002)* [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>
2. Local Government Authorities. *Internal Audit Manual (2005)* [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.pmoralg.go.tz/menu-data/publications/archives/manual/LGA_internal_audit_manual.pdf
3. *Internal Control and Internal Audit* [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/befa05/OECDChapter10.pdf>
4. Cecilia Nordin Van Gansberghe. *Internal Audit Finding Its Place in Public Finance Management (2005)* [Electronic resource]. – Mode of access : <http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources/Internalaudit.pdf>
5. *What is Public Expenditure Management (PEM)?* [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.adb.org/sites/default/files/pub/2001/GovernanceBrief01.pdf>
6. *Public Financial Management Performance Measurement Framework (2011)* [Electronic resource]. – Mode of access : http://www.pefa.org/sites/pefa.org/files/attachments/PMFEng-finalSZreprint04-12_1.pdf

References

1. Jack Diamond. *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective (2002)* : <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>
2. Local Government Authorities. *Internal Audit Manual (2005)* : http://www.pmoralg.go.tz/menu-data/publications/archives/manual/LGA_internal_audit_manual.pdf
3. *Internal Control and Internal Audit* : <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/befa05/OECDChapter10.pdf>
4. Cecilia Nordin Van Gansberghe. *Internal Audit Finding Its Place in Public Finance Management (2005)* : <http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources/Internalaudit.pdf>
5. *What is Public Expenditure Management (PEM)?* : <http://www.adb.org/sites/default/files/pub/2001/GovernanceBrief01.pdf>
6. *Public Financial Management Performance Measurement Framework (2011)* : http://www.pefa.org/sites/pefa.org/files/attachments/PMFEng-finalSZreprint04-12_1.pdf

ДАНИ ПРО АВТОРА

Смірнова Олександра Миколаївна, кандидат економічних наук, доцент, завідувач науково-дослідного відділу вивчення міжнародного досвіду та європейської інтеграції,

Науково-дослідний інститут фінансового права

Національного університету Державної податкової служби України.

вул. Карла Маркса, 31, к. 339, м. Ірпінь, Київська область, 08201, Україна

e-mail: Smirnova.oleksandra@gmail.com

ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

Смирнова Александра Николаевна, кандидат экономических наук, доцент, заведующая научно-исследовательским отделом изучения международного опыта и европейской интеграции,

Научно-исследовательский институт финансового права

Национального университета Государственной налоговой службы Украины.

ул. Карла Маркса, 31, к. 339, г. Ирпень, Киевская область, 08201, Украина

e-mail: Smirnova.oleksandra@gmail.com

DATA ABOUT THE AUTHOR

Smirnova Oleksandra, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of department of research of international experience and European Integration,

Research Institute of Financial Law,

National University of State Tax Service of Ukraine.

Karla Marksa st., 31, room 339, Irpin, 08201, Ukraine

e-mail: Smirnova.oleksandra@gmail.com