

Н. Г. Здырко,  
к. е. н., старший викладач кафедри аудиту та державного контролю,  
Вінницький національний аграрний університет

# ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ

N. Zdyrko,  
PhD (Economics), senior Lecturer of department of audit and state control,  
Vinnytsia National Agrarian University

## PROBLEM ASPECTS OF THE AUDIT OF BUDGET PROGRAMS EFFICIENCY

**Стаття присвячена розкриттю особливостей організації державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів. Автором висвітлено основні проблемні аспекти проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм на основі оцінки порядку та методики їх перевірки. Внесено пропозиції щодо удосконалення результативних показників, що забезпечуватиме підвищення дієвості державного контролю та економію бюджетних коштів.**

**Actuality of the problem is caused by necessity of specification in Ukraine an performance indicators for budget programs of development the agricultural sector in Ukraine, which will contribute to the effective control of public financial resources, reducing violations, theft of financial resources and will improve the overall economic and social climate in the country. The study of the assessment of budget programs agricultural support demonstrates the need for performance indicators Indicators and more accurate implementation of the legislative acts in Ukraine. The proposed expand performance indicators of the budget programs of the agricultural sector. Assessment of the state financial control in the agricultural sector confirms the need for further phased implementation of the planning internal financial control reforms and development of its methodological foundations.**

*Ключові слова: аудит ефективності, бюджетні програми, результативні показники, державний контроль, бюджетні кошти.*

*Key words: performance audit, budget programs, performance indicators, state control, budget.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах переходу до ринкової економіки та запровадження світового досвіду в Україні відбуваються кардинальні зміни в економіці, які зумовлюють формування оновленого механізму надходження та використання бюджетних коштів. Ці зміни не завжди одночасно відображені в законодавчій базі, що призводить до бюджетних правопорушень і фактів нецільового та неефективного використання бюджетних коштів.

Система державного фінансового контролю за використанням коштів бюджетної підтримки є вкрай недосконалою, оскільки, по-суті, відсутня цілісність та комплексність у системі аудиту ефективності виконання програм, існує чимало суперечностей у визначенні функцій та повноважень контролюючих органів, відсутнє чітке законодавче визначення результативних показників оцінки ефективності та цільового використання державних ресурсів.



**Рис. 1. Етапи забезпечення державної підтримки сільськогосподарських підприємств через реалізацію бюджетних програм**

Джерело: узагальнено автором.

В умовах розвитку інтеграційних процесів у європейську спільноту особливо загострюється питання адаптації законодавства до вимог міжнародної практики, зокрема до стандартів аудиту ефективності Міжнародної організації вищих органів. Постає необхідність запровадження нових його форм і методик, які мають забезпечувати якісне підвищення контрольованості бюджетних видатків як на мікро-, так і на макроекономічному рівнях.

**АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ**

Значний внесок у розвиток та наукове обґрунтування реформування системи державного фінансового контролю та аудиту в Україні зробили такі провідні вітчизняні науковці: М.Т. Білуха, Б.І. Валуєв, О.Д. Василик, Л.В. Гуцаленко, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, Є.В. Калюга, В.І. Кравченко, А.В. Мамишев, О.А. Петрик, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук та інші. Відзначаючи вагомість досліджень цих науковців у напрямках вдосконалення системи державного контролю за використанням бюджетних ресурсів, слід зауважити, що недослідженими залишаються питання вдосконалення оцінки ефективності використання коштів через відсутність законодавчо визначених показників.

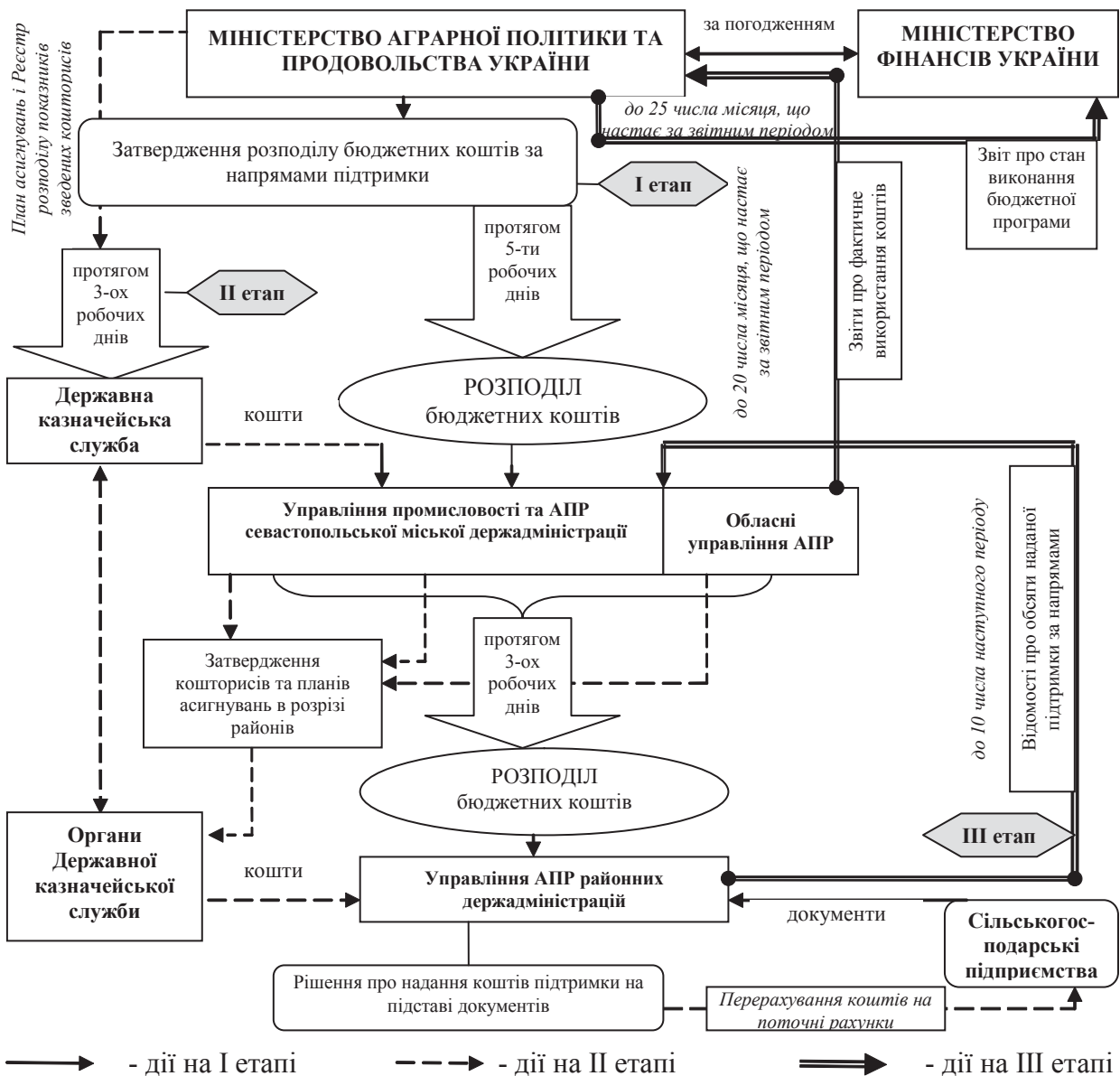
**МЕТА СТАТТІ**

Метою статті є визначення особливостей організації державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, оцінення порядку та методики здійснення аудиту ефективності бюджетних програм, внесення пропозицій щодо удосконалення результативних показників, що забезпечуватиме підвищення дієвості державного контролю та економію бюджетних коштів.

**ОСНОВНІ РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Однією галуззю економіки України, яка останніми роками, навіть при загальних кризових явищах як в економіці, так і в бюджетній сфері, забезпечує в основному позитивну динаміку, є агропромисловий комплекс. Однак сільськогосподарські підприємства потребують державної підтримки через сезонність виробництва, податкове навантаження, низьку конкурентоспроможність та ряд інших факторів мікро- та макросередовища.

Цільове та ефективне використання коштів підтримки підлягає обов'язковим перевірянням з боку державних контролюючих органів. На жаль, у практичній діяльності існують випадки незаконного і нецільового використання бюджетних коштів, що супроводжується недостовірним відображенням їх в обліку та фінансовій звітності. Це спричиняє викривлення



**Рис. 2. Схеми узагальнення інформації щодо руху коштів державної підтримки на кожному етапі реалізації програм**

Джерело: узагальнено автором на основі власних досліджень.

показників та призводить до формування недостовірної інформації користувачів. Неточна облікова інформація перешкоджає прийняттю ефективних і своєчасних управлінських рішень керівництвом та менеджерами підприємств, а відтак досягненню високих фінансових результатів.

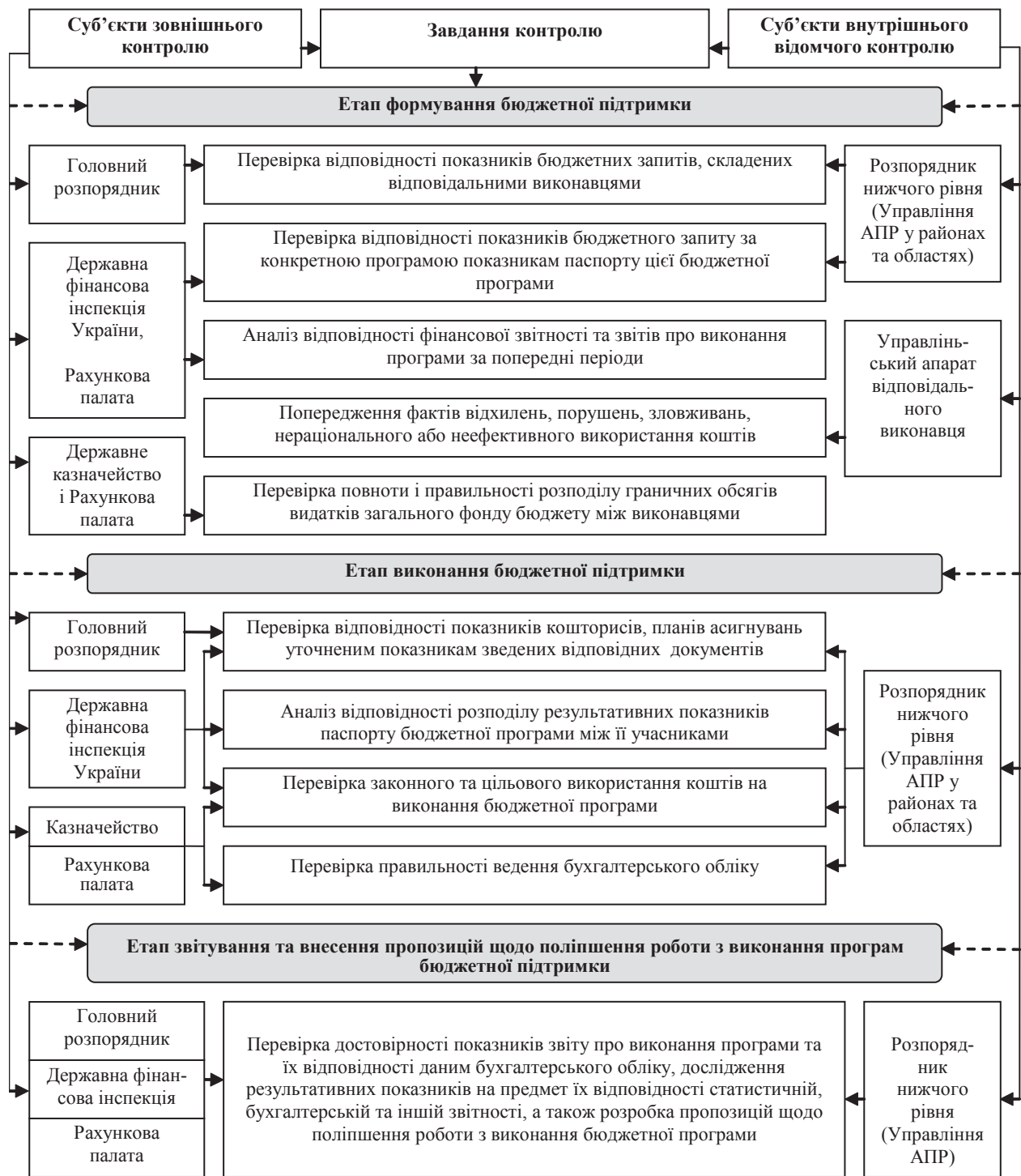
Головним контролюючим органом за рухом коштів бюджетних програм є Рахункова палата України, завданням якої є організація і здійснення контролю за своєчасним виконанням видаткової частини держбюджету. Рахункова палата проводить контрольні та аналітичні процедури в рамках попереднього, поточного та подальшого контролю за виконанням бюджетних програм державної підтримки (рис. 1). Так, попередній контроль здійснюється на етапі формування бюджетної програми підтримки, поточний — під час виконання програми, а подальший — після звітування розпорядниками про її виконання.

Контроль проводиться не тільки на завершальному етапі, а й на підготовчому та основному. Завдання контролю на етапах різні. Так, на підготовчому етапі здійснюється перевірка документального обґрунтування необхідності бюджетних коштів на реалізацію тієї чи іншої бюджетної програми, а також своєчасності їх розподілу.

Узагальнення інформації на кожному етапі забезпечення державної підтримки аграрного сектору за строками наведено на рисунку 2.

Практика свідчить, що через несвоєчасний розподіл бюджетних асигнувань їх використання стає неможливим і як результат — повернення їх до державного бюджету.

Завданнями контролю на основному етапі є перевірка ведення бухгалтерського обліку та своєчасності й повноти відображення в ньому здійснених господарських операцій з виконання бюджетної програми підтрим-



**Рис. 3. Завдання суб'єктів контролю за використанням бюджетних коштів підприємствам аграрного сектору на різних етапах надання підтримки**

Джерело: узагальнено автором з частковим використанням [1; 10].

ки. Перевірка стану обліку охоплює також операції за розрахунками з контрагентами, банками, руху оборотних та необоротних активів, придбаних за бюджетні кошти.

На цьому етапі важливою є перевірка законності отримання коштів на основі сільськогосподарської діяльності, яка дає змогу підприємству одержати підтримку з боку держави. Важливою є класифікація бюджетних видатків за напрямками надання: дотації

(доплати до ціни продукції), субсидії (компенсації витрат некапітального характеру) і капітальні трансферти (компенсації витрат капітального характеру), які мають свою специфіку відображення в обліку та порядок оподаткування [3, с. 150].

На етапі звітування про виконання бюджетної програми здійснюється оцінка виконання результативних показників програм підтримки, а також контроль цільового й ефективного використання бюджетних коштів.



**Рис. 4. Результативні показники оцінки виконання бюджетних програм сільськогосподарськими підприємствами**

Джерело: узагальнено автором на основі [9].

Як вважає В.М. Жук, на етапі звітування важливим є узагальнення матеріалів перевірок для аналізу з метою відпрацювання механізмів та порядків державної підтримки, а також методології її обліку та контролю [3, с. 150].

Підсумковою стадією аудиту є обґрунтування висновків, надання пропозицій та використання результатів дослідження. Автори публікацій з питань оцінювання державної політики та програм рекомендують відокремити процеси опрацювання результатів, підготовку висновків та надання пропозицій, пропонуючи дотримуватись послідовності: результати — висновки — рекомендації [5, с. 40].

Моніторинг та аналіз виконання бюджетних програм здійснюють протягом бюджетного періоду в межах своїх повноважень безпосередньо головні розпорядники та відповідні контролюючі органи, до яких, як уже було визначено, належать Рахункова палата, органи Державної фінансової інспекції, головні розпорядники та розпорядники нижчих рівнів.

Основні завдання контролюючих органів на кожному етапі реалізації бюджетної програми підтримки аграрного сектору наведено на рисунку 3.

Аналіз аналітичних заходів, проведених контролюючими органами у сфері виконання бюджетних програм аграрного сектору, свідчить, що більшість бюджетних правопорушень повторюються із року в рік. Системними є бюджетні правопорушення, які стосуються використання бюджетних коштів без належних нормативно-правових підстав, втрати внаслідок прийняття незаконних управлінських рішень, планування з порушенням чинного законодавства, нецільове використання кредитних ресурсів; використання коштів державного бюджету з порушенням чинного законодавства; незаконне збільшення обсягів дотацій і субвенцій; недотримання установлених порядку та строків складання, затвердження і подання документів; порушення, пов'язані з неналежним веденням бухгалтерського обліку.

Однією із форм державного фінансового контролю є аудит ефективності, який проводиться відділами

Державної фінансової інспекції. Метою аудиту є оцінка ефективності й законності використання державних коштів, правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю підприємства.

Аудит ефективності виконання бюджетної програми — це форма контролю, яка являє собою сукупність дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, встановлення чинників, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових,

матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів [7].

Основними завданнями оцінки ефективності бюджетних програм є: визначення рівня їх ефективності і результативності через встановлення взаємозв'язку між досягнутими результатами та використаним обсягом бюджетних коштів; оцінка ступеня досягнення запланованої мети, виконання завдань бюджетної програми шляхом аналізу виконання результативних показників; виявлення чинників, що перешкоджають виконанню бюджетних програм і досягненню запланованих результативних показників бюджетної програми; розробка пропозицій, а також прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання бюджетних коштів [6].

Не слід забувати, що цільове використання коштів на реалізацію бюджетної програми не обов'язково забезпечує ефективність [2, с. 45]. Тобто навіть належним чином використавши бюджетні кошти на впровадження програми, можна при цьому не досягти очікуваного позитивного ефекту. При оцінці ефективності виконання заходів державних програм підтримки проблема полягає в тому, що не існує для цього загальноприйнятих, чітко визначених критеріїв, тому будь-який суб'єкт аналізу має право самостійно їх відбирати і не завжди такий підбір виявляється вдалим [2, с. 45].

Поділяємо думку К.М. Ляпіної, що ефективність програми взагалі є її найголовнішою метою. Ефективна програма має й кумулятивний ефект — розвиток бізнесу поповнює бюджет, а приріст надходжень дозволяє в подальшому посилити державну політику підтримки підприємництва і так до тих пір, поки не буде досягнуто потенційно можливого рівня [4, с. 49].

Для проведення оцінки ефективності бюджетної програми застосовують результативні показники, які характеризують хід її реалізації, ступінь досягнення поставленої мети та виконання завдань бюджетної програми й відображені в паспорті бюджетної програми.

Згідно з Правилами складання паспортів бюджетних програм, паспорти застосовують для здійснення моніторингу, оцінки реалізації й контролю ефективності виконання бюджетної програми та цільового використання бюджетних коштів. Передбачено, що одним із напрямів аналізу виконання бюджетної програми є визначення відповідності результативних показників поставленим завданням [8].

Однак, на думку практиків, Правила не визначають конкретних критеріїв оцінки економічного ефекту від використання бюджетних коштів на реалізацію бюджетної програми та досягнення запланованої мети, а також не дають відповіді на запитання, при якій кількості невиконаних показників використання коштів визнається неефективним [11, с. 26].

Результативні показники поділяють на такі групи: показники затрат, показники продукту, показники ефективності та показники якості (рис. 4).

Оцінку результативності виконання програм підтримки проводять порівнянням досягнутих показників продукту, ефективності та якості відповідно до рівня фінансування, тобто показників затрат.

Показники ефективності для кожного напряму програми визначають індивідуально. Для одних програм це може бути економічність (досягнення запланованого результату за мінімальні обсяги фінансових ресурсів), для інших — продуктивність (досягнення максимального результату за визначений обсяг фінансових ресурсів), а для інших програм — результативність (досягнення запланованих результатів за визначений обсяг фінансових ресурсів) [10, с. 71].

Проаналізувавши результативні показники у Паспортах бюджетних програм, можна дійти висновку про формальне ставлення з боку головних розпорядників до визначення їх як у бюджетних запитах, так і у паспортах програм.

По-перше, в деяких випадках виявлені відмінності результативних показників, визначених у бюджетних запитах окремих бюджетних програм, і результативних показників, визначених у паспортах цих бюджетних програм [12, с. 15].

По-друге, за різними напрямами підтримки деякі групи показників містили однакові показники. Наприклад, показник "кількість підприємств, що отримали кошти підтримки" був у групі показників затрат та показників продукту; площа також виступала в обох групах. Така несумісність та необгрунтованість показників перешкоджає достовірній та реальній оцінці ефективності коштів державної підтримки.

По-третє, за окремими бюджетними програмами застосовували результативні показники не за чотирма групами, що в свою чергу в подальшому унеможливило здійснення належної оцінки виконання програми. Так, Методичними рекомендаціями щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми [7] визначено, що за відсутності чітко визначених результативних показників бюджетної програми органи фінансової інспекції разом із головним розпорядником коштів визначають найбільш значущі звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

На думку У.Б. Бережницької, яку ми поділяємо, першочерговою проблемою залишається відсутність єдиного підходу й рекомендацій щодо відбору критеріїв [2, с. 45]. Адже за таких умов у різних регіонах України при визначенні критеріїв оцінки ефективності певних регіональних і місцевих програм можна використовувати показники, що кардинально відрізнятимуться, хоча за своїм призначенням мають висвітлювати одне і те саме явище. Це не тільки спотворює статистичні дані про виконання державних програм, а й позбавляє реалізацію таких програм будь-якого сенсу, оскільки можлива ситуація, що за одними критеріями оцінки досягнути мети програми вдалось, а за іншими — ні [2, с. 45].

Так, показником ефективності державної підтримки через механізм здешевлення кредитів є збільшення обсягів виробництва. Однак, проаналізувавши темпи зростання обсягів виробництва валової продукції та обсяги наданої компенсації, можна дійти висновку про слабкий прямий взаємозв'язок. Виходить, що реальна потреба в коштах підтримки не може залежати від обсягів виробництва продукції, так само як і спрямування коштів недостатньо впливає на досягнення результативного показника.

На думку Н.І. Рубан, відсутність безпосереднього зв'язку між обсягами виділених коштів та результатами, а також нечіткість визначення цілей і завдань, на досягнення яких виділяються кошти, не дають можливості об'єктивно оцінити рівень виконання програми. Тому необхідно визначити оптимальні показники, які б засвідчували, що бюджетні кошти "не проїдаються", а дають віддачу, і така програма потребує подальшого розвитку [10, с. 71].

О.О.Чечуліна вважає, що існує потреба подальшого методологічного вдосконалення питання визначення результативних показників за відповідними ознаками, які характеризують певну діяльність, галузь, що в цілому поліпшить роботу головних розпорядників бюджетних коштів при формуванні бюджетних запитів, складання паспортів бюджетних програм, а також сприятиме підвищенню дієвості внутрішнього контролю за станом виконання бюджетних програм, у тому числі їх оцінки [12, с. 15].

Оцінку виконання бюджетних програм проводять на основі планових і фактично досягнутих результативних показників, а також витрат у розрізі напрямів використання коштів. У разі істотних відмінностей між плановими та фактичними показниками за кожним напрямом необхідно проаналізувати чинники, які спричинили ці розбіжності. При цьому виділяються внутрішні чинники, на які головний розпорядник міг впливати, та зовнішні, на які зовнішній розпорядник не міг впливати.

Аудит ефективності використання коштів державної підтримки аграрного сектору практично неможливо достовірно здійснити, оскільки результати додаткових вибірок по Управлінню статистики, Управлінню АПР по регіонах та самих підприємств не є ідентичними, не збігаються. Це негативний факт, адже викривлення інформації як основи для прийняття рішень щодо господарюючих суб'єктів на рівні держави впливає не тільки на ефективність їх господарювання, а й розвиток господарства країни і забезпечення її продовольчої безпеки.

## ВИСНОВКИ

Аналіз системи розподілу та контролю коштів державної підтримки та контролю дав змогу запропонувати шляхи удосконалення: 1) кошти державної підтримки, які надаються сільськогосподарським товаровиробникам, у розрахунку найбільшої віддачі від їх використання слід формувати за принципом "знизу-вгору", тобто від підприємства до головного розпорядника, оскільки оптимізація виробництва можлива безпосередньо в господарствах; 2) фінансову підтримку необхідно планувати не менше ніж на п'ять років, що зумовлено потребою товаровиробників у більш впевненому та стабільному господарюванні, зокрема у незмінності механізму підтримки протягом цього періоду; 3) держава повинна гарантувати отримувачам коштів, що не відмовиться від надання підтримки при дефіциті бюджету або при інших форс-мажорних обставинах; 4) доцільно включити до механізму розподілу коштів державної підтримки проведення аналізу та моніторингу ефективності її використання; 5) на законодавчому рівні внести уточнення до результативних показників ефективності виконання бюджетних програм з метою підвищення дієвості контролю та забезпечення економії бюджетних коштів.

## Література:

- Басанцов І.В. Розвиток державного фінансового контролю в умовах ринкової економіки України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: 08.00.08 "Гроші, фінанси і кредит" / І.В. Басанцов. — Ірпінь: Держ. податк. адмін. України: Нац. ун-т держ. податк. служби України. — 2008. — 34 с.
- Бережницька У. Ефективність бюджетних програм фінансово-кредитної підтримки малого підприємництва / У. Бережницька // Вісник КНТЕУ. — 2010. — № 1. — С. 44—58.
- Жук В.М. Теоретико-методологічні засади обліку та контролю підтримки сільського розвитку / В.М. Жук // Зб. наук. праць. — Серія: Облік і фінанси. — Луцьк, 2011. — Вип. 8 (29). — С. 142—151.
- Ляпіна К.М. Національна програма розвитку малого підприємництва: очікування — проблеми — перспективи: аналітичний доклад для прийняття політичних рішень / К.М. Ляпіна, Д.В. Ляпін, С.М. Береславський. — К., 2001. — 60 с.
- Полозенко Д.В. Прямі та непрямі форми державної підтримки сільськогосподарських підприємств / Д.В. Полозенко // Економіка АПК. — 2008. — № 5. — С. 40—44.
- Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм [Електронний ресурс]: наказ Мін-ва фінансів України від 17.05.2011 р. № 608. — Режим доступу: rada.gov.ua
- Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми: наказ Контрольно-ревізійного управління України від 02.04.2003 р. № 75 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: rada.gov.ua
- Про паспорти бюджетних програм: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2002 р. № 1098 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: rada.gov.ua

9. Про результативні показники бюджетної програми: наказ Міністерства фінансів України від 10.12.2010 № 1536 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: rada.gov.ua

10. Рубан Н.І. Аудит ефективності виконання бюджетних програм в системі державного фінансового контролю України: дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / Н.І. Рубан; Наук.-дослід. фін. ін-т при Мін-ві фінансів України. — К., 2006. — 260 с.

11. Хомин О. Аграрний "урожай" ревізорів / О. Хомин // Фінансовий контроль. — 2011. — № 9 (70). — С. 26—29.

12. Чечуліна О.О. Модернізація державного фінансового контролю в контексті розвитку програмно-цільового бюджетування / О.О. Чечуліна // Фінанси України. — 2011. — № 10. — С. 15—31.

## References:

- Basantsov, I. (2008), Development of state financial control in Ukraine a market economy. Avtoreferat dissertation. National University of State Tax Service of Ukraine. Kyiv, p. 34, (in Ukr.)
  - Berezhnyska, U. (2010), The efficiency of the budget programs of financial and credit support for small businesses, Kyiv National Trade and Economic University, 1, pp. 44—58 (in Ukr.).
  - Zhuk, V. (2011), The theoretical and methodological principles of accounting and control support for rural development. Collected Works. Accounting & Finance. Lutsk. 8 (29), pp. 142—151 (in Ukr.).
  - Liapina, K. (2001), National program of development of small business: expectations — problems — prospects: analytical report for policy-making, Kyiv, 60 p. (in Ukr.).
  - Polozenko, D. (2008), The direct and indirect forms of state support of agricultural enterprises. The economics of Agroindustrial Development, 5, pp. 40—44.
  - Ministry of Finance of Ukraine (2011), Methodical recommendations for evaluating the effectiveness of budget programs (The order of Ukraine). Retrieved from rada.gov.ua, (in Ukr.).
  - Control and Revision Office of Ukraine (2003), Methodical recommendations on performance auditing budget program (The order of Ukraine). Retrieved from rada.gov.ua (in Ukr.)
  - Ministry of Finance of Ukraine. (2002), About the passports of budgetary programs (The order of Ukraine). Retrieved from rada.gov.ua (in Ukr.).
  - Ministry of Finance of Ukraine. (2010), About the budget program performance indicators (The order of Ukraine). Retrieved from rada.gov.ua, (in Ukr.).
  - Ruban, N. (2006), Audit efficiency of budget programs in the state financial control Ukraine. Dissertation. Financial Research Institute. Kyiv, p. 260, (in Ukr.).
  - Khomyn, O. (2011), Agricultural "harvest" of auditors. Financial control, 9 (70), pp. 26—29 (in Ukr.).
  - Chechulina, O. (2011), Modernization of state financial control in the context of program budgeting. Finance Ukraine, 10, p. 15—31 (in Ukr.).
- Стаття надійшла до редакції 11.06.2015 р.*