

Наталія КОЛОМІЙЧУК

СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ТА ПРОБЛЕМИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ

Досліджено окремі аспекти впровадження аудиту ефективності у практику державного внутрішнього фінансового контролю у бюджетному процесі України. Проаналізовано відмінності між аудитом ефективності та фінансовим аудитом. Охарактеризовано аудиторські процедури, які забезпечують достовірність аудиторських висновків і визначаються конкретними умовами досліджуваного об'єкта.

Оскільки вирішальне значення для піднесення суспільного добробуту та економічного розвитку держави в цілому здійснюється завдяки підвищенню ефективності використання державних ресурсів, державний внутрішній фінансовий контроль завжди був і буде одним із дієвих інструментів соціально-економічними процесами.

Відповідно до Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю однією із його складових є централізований внутрішній аудит ефективності [7]. Сучасна форма його сформувалась у Швеції в середині 1960-х рр. на основі теорії "трьох Е" – основних елементів, які визначають стан управління бюджетними ресурсами: економічність (economy) – ощадність, бережливість, ступінь мінімізації витрат з огляду на якість продукту; ефективність (efficiency) – продуктивність, ступінь корисності споживання ресурсів для створення продукту; результативність (effectiveness) – дієвість, успішність, рівень досягнення мети [9, 79].

Дослідженню теоретичних і практичних положень аудиту ефективності присвячені публікації М. Бариніної-Зарікової, П. Германчука, Л. Гуцаленко, В. Дерія, С. Левицької, Н. Рубан, Л. Савченко, І. Стефанюка, А. Стовбчастого, Б. Усача та інших.

Однак, незважаючи на вагомий результати наукових розробок, недостатньо вивчені і потребують поглибленого дослідження проблеми впровадження аудиту ефективності у практику державного внутрішнього фінансового контролю на окремих стадіях бюджетного процесу України, питання удосконалення формування результативних показників використання державних ресурсів, вибору методів і порядок проведення окремих аудиторських процедур.

Метою проведеного дослідження є розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних коштів та встановлення факторів, які цьому перешкоджають.

У чинних нормативно-правових актах, зокрема у Методичних рекомендаціях щодо проведення органами державної фінансової інспекції аудиту ефективності виконання бюджетної програми, під аудитом ефективності розуміють форму контролю, яка спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей і встановлення факторів, які цьому перешкоджають. Аудит ефективності здійснюється з метою розроблення обґрунтованих пропозицій щодо підвищення ефективності використання

коштів державного та місцевих бюджетів у процесі використання бюджетних ресурсів.

У фінансовій теорії та практиці серед основних завдань аудиту ефективності вирізняють:

- визначення відповідності діяльності об'єкта аудиту прийнятій стратегії;

- оцінку ефективності виконання бюджетних програм;

- виявлення упущень і недоліків організаційного, нормативно-правового та фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми;

- стійкість досліджуваного об'єкта з фінансово-економічної, ринкової й правової точок зору;

- визначення ступеня впливу виявлених упущень і недоліків на досягнення запланованих показників;

- підготовку обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального й ефективного використання ресурсів держави, поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення [4, 9].

Як свідчить практика, для проведення аудиту ефективності застосовуються різноманітні прийоми і процедури, котрі можуть забезпечити отримання достатніх, дійсних та необхідних доказів, і вмотивовано підкріплюють або спростовують отримані висновки, а саме:

- аналіз нормативно-правових актів, планових розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, видань і публікацій у сфері реалізації бюджетної програми, стосовно якої проводиться аудит ефективності;

- аналіз результатів раніше здійснених контрольних заходів;

- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

- порівняння фактично досягнутих результативних показників виконання бюджетної програми із запланованими в динаміці за кілька років, з вітчизняним і зарубіжним досвідом у сфері реалізації бюджетної програми, з технологічними стандартами тощо;

- інтерв'ювання, анкетування (процес опитування учасників бюджетної програми та користувачів її продукту з метою встановлення проблемних питань, результати якого фіксуються письмово);

- одержання інформації від юридичних осіб.

З метою отримання необхідної інформації для проведення аудиту ефективності органами державного внутрішнього фінансового контролю доцільно розробляти письмові запити до юридичних осіб [4].

Якісне проведення аудиту можливе, з одного боку, за умови дотримання положення про планування контрольно-ревізійної роботи органами державної фінансової інспекції, а з іншого – за наявності глибоких теоретичних знань, всесторонньої практичної підготовки та високої кваліфікації аудиторів. Для здійснення аудиторських процедур може бути створена робоча група за участю фахівців Міністерства фінансів, органів державної податкової служби, фінансових управлінь державних адміністрацій та інших органів державного фінансового контролю [1, 12].

Аудит ефективності, будучи складовою державного фінансового контролю, має дуже багато спільних ознак із фінансовим аудитом. Це стосується, насамперед, питань їхньої сутності, функцій, призначення, ролі у суспільстві. Однак, зважаючи на низку практичних аспектів, ці два види аудиту відрізняються один від одного метою, суб'єктами, об'єктами, завданнями, науково-методичною базою, методами, звітністю, користувачами результатами аудиту, доступністю результатів для третіх осіб тощо. Узагальнені відмінності наведені у табл. 1.

Відмінності аудиту ефективності від фінансового аудиту*

Ознака порівняння	Аудит ефективності	Фінансовий аудит
Мета	Дослідження результативності використання бюджетних ресурсів з метою удосконалення управління та звітності у державному секторі.	Встановлення достовірності фінансової звітності, відповідності її складання законодавчим актам.
Суб'єкти	Державні органи, наділені відповідними повноваженнями і не входять до системи виконавчої влади.	Органи виконавчої влади, наділені відповідними контрольними повноваженнями.
Об'єкти	Організація, управлінська діяльність, бюджетні програми, результати, вихідні дані, системи управління.	Система обліку, фінансові документи та звітність учасників бюджетного процесу.
Завдання	Визначення економічності та ефективності використання державних ресурсів.	Визначення правильності ведення, повноти обліку та звітності державних коштів.
Науково-методична база	Економіка, фінанси, менеджмент, політологія, соціологія, право тощо.	Бухгалтерський облік, нормативно-законодавча база.
Методи	Нестандартизовані, різні залежно від мети і об'єктів аудиту ефективності.	Визначені законодавством і в стандартах всього аудиту.
Критерії аудиторської оцінки	Суб'єктивні, для різних видів аудиту ефективності розробляються відповідні унікальні критерії.	Стандартні критерії, які можуть бути використані при проведенні всіх видів фінансового аудиту.
Звіти	Структура звіту визначається цілями аудиту ефективності; містить висновки, сформовані на основі сукупності аргументів і доказів; публікується у разі необхідності с пропозиціями щодо шляхів вирішення суспільно важливих проблем, причиною виникнення яких може бути діяльність чи бездіяльність органів влади.	Стандартизована форма звіту, зміст якого відповідає відповідним встановленим вимогам стандартів; висновки на основі бухгалтерських і фінансових документів; публікується регулярно; містить подальші напруги для перевірки окремих фінансово-господарських операцій.
Користувачі результатів аудиту	Внутрішні користувачі – менеджери різних рівнів.	Зовнішні користувачі стосовно організації, але результати корисні й для внутрішніх користувачів.
Доступність результатів для третіх осіб	Результати конфіденційні.	Результати публічно доступні.

*Складено на основі [8, 511.10. 6]

В економічній літературі широко розглядається зміст основних етапів проведення аудиту ефективності, які узагальнено у табл. 2.

Ми погоджуємося з думкою О. Дорошенко, що діюча методика аудиту ефективності потребує поглибленого дослідження й удосконалення, поява значної кількості наукових праць, присвячених таким проблемам, доводить можливість формування комплексної моделі проведення аудиту ефективності [5, 227–223].

У фінансовій теорії та практиці більшість економістів визначають аудиторські процедури, як конкретні дії аудитора, що,

на наш погляд, заслуговує на увагу. Ми згодні з В. Рудницьким, що аудиторські процедури – це система методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх і надійних доказів щодо об'єктів аудиту [3].

Якісне проведення аудиту ефективності потребує застосування розмаїття аудиторських процедур (методів, способів та прийомів), які забезпечили б достовірність аудиторських висновків і визначалися конкретними умовами досліджуваного об'єкта. Для удосконалення вибору виду аналітичних процедур ми пропонуємо їх систематизувати залежно від етапу проведення аудиту ефективності (табл. 3).

Таблиця 2

Зміст етапів аудиту ефективності виконання бюджетних програм [5, 228]

Назва етапу	Дії державних аудиторів
Підготовчий етап	Збір інформації про сферу, на яку розповсюджується дія програми
	Збір інформації про мету, способи реалізації, результати бюджетної програми
	Визначення показників виконання програми
	Вибір критеріїв оцінки програми
	Вибір проблеми для аудиту
	Вивчення системи внутрішнього контролю розпорядника бюджетних коштів
	Визначення гіпотез для аудиту
	Розробка програми та плану аудиту
Проведення аудиту	Збір інформації
	Проведення контрольних процедур
	Аналіз інформації
	Визначення ступеня довіри до результатів аналізу
	Визначення ступеня ефективності бюджетної програми
	Формулювання висновків та розробка пропозицій
	Обговорення результатів аудиту
Реалізація результатів аудиту	Оформлення аудиторського звіту
	Контроль за реалізацією результатів аудиту

Таблиця 3

Аудиторські процедури проведення аудиту ефективності*

Назва етапу	Види аудиторських процедур	Призначення аудиторських процедур
Підготовчий етап	Опитування, інтерв'ювання, анкетування, моніторинг, спостереження, запит, підтвердження	Визначення проблем дослідження, збір пропозицій, підтвердження причин наявності проблем
Проведення аудиту	Перерахунок, числові та процентні порівняння, коефіцієнтний аналіз, аналіз, заснований на статистичних методах, регресійний аналіз, експеримент	Для проведення різностороннього аналізу бюджетного процесу та отримання аудиторських доказів
Реалізація результатів аудиту	Документальні методичні прийоми, порівняльний аналіз, групування, горизонтальний, вертикальний, коефіцієнтний і факторний аналіз, порівняльний і трендовий аналіз	Для формування обґрунтованих висновків та розробки рекомендацій щодо усунення виявлених проблем

* Складено на основі [12,3,11].

Подане у табл. 3 групування аудиторських процедур, на нашу думку, забезпечить зменшення тривалості проведення аудиту ефективності за рахунок прискорення вибору необхідних аудиторських дій під час планування й аудиторської перевірки і підвищення достовірності отриманих результатів

завдяки використанню найбільш доцільних методів і способів аудиту.

Ми вважаємо, що широке застосування аудиту ефективності має такі переваги:

– розширення сфери фінансового контролю за межі формальних оцінок роз-

поділу ресурсів до поліпшення економічних об'єктів, які їх використовують;

– комплексний аналіз причин неефективного використання бюджетних ресурсів відповідно до одержувачів;

– створення умов для боротьби з корупцією в органах влади шляхом надання інформації про використання бюджетних ресурсів;

– надання законодавчим органам влади можливості оцінити результативність прийняття рішень щодо регулювання бюджетного процесу;

– забезпечення органів виконавчої влади інформацією і рекомендаціями щодо підвищення ефективності використання ресурсів;

– вплив на розробку стратегічних рішень у сфері фінансової політики.

Таким чином, активне застосування аудиту ефективності може забезпечувати підвищення відповідальності учасників бюджетного процесу щодо контролю за використанням фінансових ресурсів на всіх його стадіях, дасть можливість здійснювати реальну оцінку рівня виконання результативних показників бюджетного процесу, контролювати використання бюджетних коштів, а також виявляти причини, які негативно впливають на організацію бюджетного процесу, що сприятиме заощадженню бюджетних ресурсів.

Література

- Басанцов І. В. Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю в умовах ринкової економіки України // *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*: Зб. доп. X Всеукр. наук.-практ. конф. (22-23 листопада 2007 р.): У 2-х т. – Т. 1. – Суми: УАБС НБУ, 2007. – С. 85–88.
- Германчук П. К., Стефанюк І. Б., Рубан Н. І., Александров В. Т., Назарчук О. І. *Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит*. – К.: НВП "АВТ", 2004. – 424 с.
- Гончарук Я. А., Рудницький В. С. *Аудит*. – Львів: Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
- Державний фінансовий контроль: Навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко, В. А. Деревій, М. М. Коцупатрій – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
- Дорошенко О. О. *Методичні аспекти аудиту ефективності виконання бюджетних програм* // *Фінанси, облік і аудит*: Зб. наук. праць / Відп. ред. А. М. Мороз. – К.: КНЕУ, 2010. – Вип. 16. – С. 227–233.
- Иванова Е. И. *Аудит эффективности в рыночной экономике*. – М.: КНОРУС, 2009. – 328 с.
- Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 травня 2005 р. № 158 зі змінами, внесеними згідно з Розпорядженнями КМ № 1347-р. від 07.09.2011 № 968 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83412>.
- Наказ Головки КПУ № 444 від 15.12.2005 р. Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_68/pg_gvcwsy.htm.
- Озеряков А. С. *Финансовый аудит и аудит эффективности в системе ГФК* // *Финансы*. – 2008. – № 10. – С. 79–83.
- Пансков В. Г. *Аудит эффективности расходования государственных средств* // *Финансы*. – 2006. – № 5. – С. 65–69.
- Порядок планування контрольно-ревізійної роботи органами державної контрольно-ревізійної служби, затверджений постановою Кабінету Міністрів України № 955 від 08.08.2001.
- 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.
- Шульга В. *Аудит адміністративної діяльності. Теорія та практика*: Переклад з англ. – К.: Основи, 2000. – 191 с.