

*Оксана Хаблюк, к.е.н., доцент  
Світлана Яцишин, к.е.н., доцент  
Тернопільський національний економічний університет*

## **АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ**

Сучасні світові тенденції розвитку фінансового контролю і аудиту спрямовані на своєчасне виявлення негативних відхилень від поставлених завдань та обґрунтування методів їх усунення. Аудит фінансової звітності – традиційна форма фінансового контролю, що передбачає перевірку законності та правильності розподілу фінансових ресурсів, ведення господарського обліку, достовірності складання фінансової звітності, активно доповнюється аудитом ефективності, основним призначенням якого є встановлення рівня продуктивності, результативності та економічності фінансово-господарської діяльності як державних органів та організацій, так і приватних компаній, корпорацій і фірм. Як правило, такий аудит спрямований не тільки на оцінку специфічних аспектів управління, а й на всю управлінську діяльність, у тому числі на її організаційну та адміністративну системи.

Але за межами нашої країни все більшої популярності набуває аудит ефективності як у суспільному так і у приватному секторах, оскільки зростає обізнаність про вигоди, які він може принести. Аудит ефективності використовують у вирішенні проблем підвищення ефективності й результативності бюджетних витрат, які є актуальними практично для всіх країн.

Слід зазначити, що аудит ефективності суттєво відрізняється від фінансового аудиту. В даний час існують різні думки відносно співвідношення фінансового аудиту і аудиту ефективності. Нерідко звучать неоднозначні і, деколи, суперечливі вислови про співвідношення аудиту ефективності з фінансовим аудитом. Так, одні вчені висувають тезу про те, що “аудит ефекти-

вності повинен прийти на зміну аудиту відповідності” або “аудит ефективності є наступним ступенем системи державного фінансового контролю” і його проведення “можливе тільки після проведення фінансового аудиту”. Інші ж, характеризуючи співвідношення між фінансовим аудитом і аудитом ефективності, стверджували, що “аудит ефективності в порівнянні з фінансовим аудитом є ширшою і менш регламентованою процедурою. Він включає фінансовий аудит, але, крім того, звертає увагу на менш формалізовані аспекти, пов’язані з оцінкою результатів і результативності” [1].

В зв’язку з цим слід підкреслити, що впровадження аудиту ефективності в систему зовнішнього державного фінансового контролю аніскільки не зменшує значення фінансового аудиту. Таке зіставлення фінансового аудиту і аудиту ефективності не можна вважати правомірним, оскільки вони є не антиподи або послідовні ступені, а два самостійні види бюджетного контролю, кожний з яких має свої відмінні завдання, предмет і методологію проведення, а також виконує свої особливі функції в системі державного фінансового контролю. Аудит ефективності не може мати “ширшу і менш регламентовану процедуру” в порівнянні з фінансовим аудитом, оскільки кожний з них повинен проводитися по своїм чітко встановленим процедурам, масштаби і ступінь регламентації яких навряд можуть бути співставними.

У Ревізійних стандартах ІНТОСАІ підкреслюється, що “на відміну від фінансової ревізії, де вимоги і очікувані результати носять достатньо специфічний характер, ревізія ефективності використання засобів носить ширший і відкритий для думки і тлумачення характер”.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми, затверджених Наказом ГоловкиРКУ від 2 квітня 2003р. № 75, аудит ефективності – це форма контролю, яка являє собою сукупність дій зі збору та аналітичної обробки статистичних і звітних даних матеріалів ревізій та перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих цілей, встановлення фактів, які перешкоджають досягненню максимального результату при використанні визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів. Відповідно головною метою аудиту ефективності є визначення слабких місць в організації виконання запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Слід зазначити, що за минулі більш ніж чверть століття аудит ефективності одержав широкий розвиток і розповсюдження в більшості зарубіжних країн і в даний час стає переважаючим видом контролю виконання державного бюджету.



В даний час аудит ефективності, будучи відносно новим видом державного фінансового контролю, активно використовується зарубіжними найвищими органами фінансового контролю в їх діяльності по контролю виконання державного бюджету.

За допомогою аудиту ефективності здійснюється зовнішній державний контроль управління державними фінансами, за підсумками якого дається незалежна оцінка результатів діяльності виконавчої влади по досягненню поставлених цілей і завдань і, відповідно, робляться висновки про ступінь ефективності використання державних коштів, що витрачаються на це.

Світовий досвід свідчить, що аудит ефективності істотно впливає на якість ухвалення і виконання органами виконавчої влади рішень, що стосуються бюджетно-фінансової сфери, а також сприяє підвищенню відповідальності, прозорості і підзвітності в їх діяльності.

Проблеми ефективності витрачання державних коштів і здійснення зовнішнього державного фінансового контролю діяльності виконавчої влади по їх ефективному використанню досить актуальні і для України. Адже сьогодні від рівня ефективності виконання ухвалюваних законодавчою і виконавчою владою рішень, пов'язаних з витрачанням бюджетних коштів і використанням державної власності, залежить ступінь досягнення поставлених цілей соціально-економічного розвитку країни. Тому в країні повинен бути незалежний зовнішній державний контроль діяльності виконавчої влади по управлінню державними коштами, за наслідками якого давалися б оцінки ефективності їх використання при виконанні бюджетів різних рівнів.

Впровадження аудиту ефективності в діяльність контролюючих органів наповнить якісно новим змістом систему державного фінансового контролю України. Результати аудиту ефективності повинні зробити діяльність виконавчої влади по використанню державних ресурсів більш відкритою та прозорою для суспільства та давати інформацію громадянам про те, як держава досягає поставлених цілей та вирішує економічні проблеми.

В даний час зовнішній державний контроль виконання бюджетів, здійснюваний Рахунковою палатою та контрольно-ревізійними органами України, проводиться, в основному, у вигляді перевірок законності і цільового використання бюджетних коштів. Не дивлячись на те, що одним із завдань Рахункової палати і більшості контрольно-ревізійних органів є визначення ефективності витрачання державних коштів, в їх практичній діяльності аудит ефективності як самостійний вид контролю виконання бюджетів України, відповідний світовому досвіду, поки що не проводиться.

Це пов'язано з тим, що в нашій країні дотепер законодавчо не встановлена і не сформована система державного фінансового контролю, що розмежовує зовнішній і внутрішній контроль та чітко визначає функції і повноваження відповідних органів, які його здійснюють. Система формування і виконання бюджетів України, обліку і звітності, що діє, носить в

основному витратний характер, вона слабо орієнтована на підвищення ефективності державних витрат. Крім того, потрібне формування відповідної законодавчої і методологічної бази для впровадження аудиту ефективності в діяльність контрольно-ревізійних органів України.

Таким чином, для того, щоб аудит ефективності використання державних коштів став повнокровним і дієвим видом державного фінансового контролю в Україні, необхідне вирішення цілого ряду інституційних, правових і методологічних проблем.

Передумовами виникнення аудиту ефективності є характерні недоліки існуючої системи державного контролю, до яких фахівці відносять:

- традиційні ревізії та перевірки акцентують увагу на виявленні порушень і порушників, тобто вивчаються наслідки замість концентрації зусиль на визначенні системних недоліків, що призводять до них, тобто причин;
- ревізії та перевірки, як правило, проводяться після завершення бюджетного року, коли витрачені кошти повернути майже неможливо;
- відсутність оцінки системи внутрішньогосподарського контролю, яку, згідно з чинним законодавством, зобов'язаний створити керівник установи з метою попередження фінансових порушень, а також оцінки якості контролю, запровадженого головним розпорядником;
- відсутність стандартів організації внутрішнього контролю установи;
- не здійснюється оцінка рівня відповідальності керівників щодо запровадження внутрішнього контролю на усіх рівнях використання бюджетних коштів [3].

Запровадження нової форми контролю призведе до зміни ідеології діяльності ГоловокРКУ – перехід в роботі від фіксації порушень до їх попередження і недопущення. Контроль не має бути фіскальним, а повинен сприяти суб'єкту господарювання у підвищенні ефективності фінансово-господарської діяльності. Саме аудит ефективності використання бюджетних коштів дозволить досягти цієї мети.

Аудит ефективності використання бюджетних коштів дозволяє:

- здійснити контроль за використанням бюджетних коштів суцільним порядком щорічно – аудитор аналізує і накопичує інформацію про діяльність суб'єкта господарювання та виявляє її недоліки;
- посилити відповідальність керівництва щодо організації контролю на всіх стадіях використання бюджетних коштів – за фактами порушень, виявлених під час дослідження господарюючого суб'єкту;
- зберегти бюджетні ресурси шляхом внесення своєчасних коректив у межах бюджетного року – уряд та інші державні органи потребують своєчасної, достовірної та системної інформації для прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності викорис-



тання державного майна, що належить суб'єктам господарювання державного сектора економіки, збільшення надходжень до державного бюджету від здійснення ними господарської діяльності;

- забезпечити впевненість зовнішніх користувачів у достовірності інформації про використання бюджетних коштів і публічне її оприлюднення [3].

Проведені дослідження свідчать про те, що в усіх регіонах України спостерігається занедбаність соціальної інфраструктури. Однією з причин є брак грошей у місцевих бюджетах. В Україні при переході на стратегію сталого розвитку певну увагу приділено регіональному рівню, у зв'язку з чим урядом прийнято ряд спеціальних програм, для виконання яких підґрунтям є трансферти з державного бюджету до бюджетів регіонів або окремих територій, недоліком бюджетного законодавства є те, що до таких програм не складаються паспорти, а в умовах неповного фінансування не регламентовано принципи спрямування органами місцевого самоврядування ресурсної бази на виконання складових програм. Це створює умови для суб'єктивізму і безконтрольності при розподілі та використанні коштів. А ті програми, які уже виконуються або частина з них уже виконана не приносить бажаного результату. Неefективно використанні бюджетні кошти – це ті бюджетні видатки, які були неobov'язковими (без здійснення яких можна було обійтися) при наданні (придбанні) необхідних суспільству за строками, якістю та кількістю товарів (робіт, послуг).

Тому слід приділяти увагу не тільки цільовому використанні державних коштів, які виділені на бюджетну програму, але й реалізацію проєктів, на які були виділені дані кошти. Також при плануванні цільових програм необхідно вивчити потреби користувачів кінцевого результату. За відсутністю чітких показників необхідно разом з головним розпорядником коштів визначити найбільш істотні звітні дані про надані послуги, виконані роботи, реалізований продукт або фінансовий результат, що можуть характеризувати досягнення мети бюджетної програми.

Отже, аудит ефективності – це форма контролю, яка становить сукупність дій зі збору й аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій і перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами цілей, встановлення чинників, які заважають досягненню максимального результату у використанні певного обсягу ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів.

Аудиторське дослідження передусім має на меті дати оцінку ефективності використання бюджетних коштів, тобто встановити рівень віддачі бюджетних коштів, а не оцінити загальний стан. Виходячи з досліджуваної за допомогою аудиту проблеми, формуються основні гіпотези, тобто

визначаються причини виникнення проблеми, доводиться необхідність усунення цих проблем [6]. Тобто для здійснення аудиту ефективності бюджетних коштів не достатньо використовувати метод коефіцієнтів, фактичні і документальні методи контролю. Перед усім, необхідно застосувати метод гіпотез дослідження певних проблемних питань і згідно з ними вже застосовувати інший набір методичних прийомів, способів, але це вже подальший напрямок дослідження проблеми впровадження аудиту ефективності.

Таким чином, недоліки існуючої системи державного контролю спричинили потребу в запровадженні аудиту ефективності використання бюджетних коштів, який дозволяє оцінити рівень досягнення запланованих результатів та надати пропозиції щодо ефективного використання фінансових ресурсів.

### Література:

1. Саунин А.Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле (научно-методическое пособие).- М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2004.-144с.
2. Стефанюк І.Б. Для України – над актуально // Фінансовий контроль. – 2004. – № 3 (20). – с.6-9.
3. Рубан Н.І. Концептуальні питання проведення аудиту використання бюджетних коштів. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження // Фінансовий контроль. – 2005. – № 2 (25). – с.3-11.
4. Стефанюк І.Б. Від фіксації порушень – до їх попередження. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження // Фінансовий контроль. – 2005. – № 2 (25). – с.3-11.
5. Сухарева Л.О., Федченко Т.В. Аудит ефективності використання бюджетних коштів: протиріччя формування понятійного апарату // Фінанси України. – 2006. – № 8. – с. 125-131.
6. Рубан Н.І. Аудит ефективності: успіхи і недоліки перших корків // Фінансовий контроль. – 2004. – № 1 (18). – с.4-6.