



## АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ ЧЕРЕЗ ПРИЗМУ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

Складна економічна ситуація, яка склалася в Україні, вимагає створення таких умов контрольного процесу, коли нераціональне витрачання коштів, крадіжки та недбале ставлення до власності держави стали б якщо і не неможливими, то хоча б ускладненими. Багато проблем у державі пов'язані також з неефективністю управління на різних рівнях та нездатністю державного контролю боротися не з наслідками цього явища (порушеннями та випадками шахрайства), а з реальними причинами.

На нашу думку, корисним для українських аудиторів повинен стати досвід зарубіжних країн, які вже давно йдуть шляхом удосконалення системи державного контролю. Цей досвід потрібно вивчати, критично аналізувати та використовувати на практиці.

Сьогодні більшість перевірок, які здійснюються державними аудиторами у США, Канаді, Великій Британії, Австралії та багатьох інших країнах, мають мультикритеріальний та мультицільовий характер. Перевірки, які можна віднести до категорії аудиту адміністративної діяльності (ААД), мають багато спільних рис з перевітками, які проводяться Державною аудиторською службою України, але у той же час у багатьох аспектах відрізняються від них.

Державний аудитор у більшості зарубіжних країн виконує не тільки роль контролера, але й консультанта – активного учасника процесу удосконалення управління бюджетними установами. Він не тільки досліджує фінансові звіти та документи та перевіряє законність витрачання коштів бюджетними установами (фінансовий аудит), але і здійснює перевірки, які називаються аудитом відповідності вартості витраченим коштам – ВВВК (англ. Value for Money Auditing - VFM Auditing). Цей вид діяльності державних аудиторів у багатьох країнах належить до сфери аудиту (ревізії) урядових структур, державних підприємств та неприбуткових організацій, але у ряді випадків поширюється і на приватні фірми та корпорації. В останньому випадку особи, що здійснюють перевірку, мають статус незалежних, а не державних, аудиторів.

Аудит ВВВК являє собою нове бачення контрольної функції, яку



державний аудитор виконує разом з керівниками організацій, що підлягають перевірці. У цьому контексті державний аудитор виступає як партнер (учасник) процесу впровадження якісного управління в бюджетній сфері. Дійсно, саме аудит ВВВК демонструє важливість партнерства між державними аудиторами і керівниками бюджетних установ [4, с. 34].

На нашу думку, аудит ВВВК становить значний інтерес для української системи державного контролю, що впливає з необхідності реформування системи управління бюджетними установами, яка на сьогоднішній день є неефективною і не відповідає як вимогам ринкової економіки, так і очікуванням суспільства. Відомо, що усі види контролю мають свою ієрархію цілей і ключових критеріїв, відповідно до яких вони здійснюються. Традиційна ревізія у державному секторі економіки України ставить за мету перевірку дотримання чинного законодавства, зосереджуючись на фінансових аспектах. Разом з тим мало уваги приділяється оцінці ефективності управління бюджетними установами та ефективності їхньої діяльності. Щодо аудиту ВВВК, то його головними критеріями є економічність, продуктивність та ефективність, причому перераховані критерії замикаються саме на останньому, тобто на ефективності.

Поняття ефективності, так як його трактують зарубіжні вчені, полягає у тому, як добре організація витрачає свої ресурси для виробництва товарів, надання послуг чи здійснення регулятивного впливу (у разі, коли організація – це структура, яка здійснює владні функції).

У бюджетній сфері неможливо досягнути ефективності без належної економії ресурсів та високої продуктивності. Ефективність вимірюється шляхом порівняння досягнутої продуктивності з визначеними цілями, нормами, стандартами. Таким чином, державні аудитори у зарубіжних країнах орієнтуються на перевірку діяльності бюджетних установ відповідно до трьох ключових критеріїв, тісно взаємопов'язаних між собою – економічності, продуктивності та ефективності.

Зауважимо, що терміни на кшталт "продуктивність", "якість", "клієнти" є вживаними не тільки для приватних підприємств, але й для бюджетних установ та підприємств державного сектору економіки. В умовах ринку немає суттєвої різниці між діяльністю організацій, що належать до різних секторів економіки, – усі вони повинні бути конкурентноздатними і відповідати суспільним потребам та



очікуванням. На жаль, питання продуктивності та якості роботи бюджетних установ в Україні практично ніколи глибоко не досліджувалося.

Що стосується зарубіжного досвіду проведення аудиту ВВБК, то він свідчить про значну увагу фахівців, науковців і громадськості до проблем ефективності в урядових структурах та державному секторі. Ощадливість платників податків, інтереси яких відстоює законодавча влада демократичних країн світу, є головним стимулом постійного удосконалення підходів до проведення перевірок ВВБК.

Концепції, покладені в основу методології аудиту ВВБК, протягом останніх років змінювалися неодноразово. Наприклад, Дж. Боурн, керівник департаменту аудиту при уряді Великої Британії, пише, що державні аудитори традиційно більше зосереджувалися на надійності процесів і процедур всередині урядових (бюджетних) установ. Але перевищення вартості над витраченими коштами насамкінець визначається не через процеси, а через результати (поліпшення охорони здоров'я, освіти, забезпечення більшої надійності транспортних систем), досягнуті за рахунок бюджетних коштів. Це якраз те, що найбільше цікавить Парламент та платників податків. Перевірки на зразок аудиту ВВБК у Великій Британії нині більше зосереджуються на кінцевих результатах, ніж на процесах, що використовуються для їх досягнення. Це не означає, що не оцінюються можливості поліпшення процедур управління та діяльності державних установ, але відправна точка — це все ж таки кінцеві результати [1, с. 2].

На нашу думку, такий підхід має раціональну основу. Дійсно, перевірки, які орієнтовані на процеси, є більш трудомісткими, ніж перевірки, орієнтовані на результати, а отже й менш продуктивними – це перший аргумент на користь британської практики аудиту ВВБК. Другий аргумент – це те, що через результати набагато легше визначати особисту відповідальність урядовців та керівників бюджетних установ, а отже і стимулювати їх до найкращого виконання своїх функцій. Взагалі, багатий і корисний досвід аудиту ВВБК нагромаджено у ряді економічно розвинених країн світу, де цей вид аудиту успішно використовується вже багато років і дозволяє підтримувати конкурентоспроможність державного сектору економіки. Найбільш тривалі традиції аудиту ВВБК, який часто називають аудитом ефективності чи управлінським аудитом, існують у таких країнах як США, Велика Британія, Швеція, Японія та Австралія.

Зокрема, у США і Великій Британії потреба у проведенні аудиту



ВВБК у державному секторі виникла через те, що платники податків і політики вимагали більшої відповідальності від уряду і бюджетних організацій за витрати коштів.

Метою аудиту ВВБК є поліпшення управління урядових (бюджетних) установ та агенцій та забезпечення підзвітності та відповідальності керівників у цих організаціях. Потрібно зауважити, що аудит ВВБК у Великій Британії проводиться не тільки на рівні центрального уряду, але й на місцевому рівні та у деяких галузях (наприклад, у закладах охорони здоров'я, яка фінансується з бюджету). Крім того, аудит ВВБК використовується у приватному секторі приблизно з 1984 року [4, с. 19].

У США ще у 1982 р. Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (АІСРА) опублікував спеціальний звіт, присвячений аудиту ефективності у державному і приватному секторах економіки. Цей звіт був підготовлений спеціальним комітетом АІСРА з операційного та управлінського аудиту.

Аудит (ревізія) у державному секторі та в уряді США здійснюється у відповідності загальноприйнятим стандартам адміністративного аудиту (GAGAS), розробленим Головним обліковим управлінням США (US GAO). Останній раз переглянуті стандарти GAGAS були опубліковані у 1994 р. (так звана "Жовта книга", яка отримала назву за кольором обкладинки). У "Жовтій книзі" наведено дві категорії стандартів: перша з них стосується фінансового аудиту, а друга — аудиту ефективності.

Поштовхом для проведення аудиту ВВБК службами внутрішнього аудиту американських компаній було створення Інституту внутрішніх аудиторів (ІІА) у 1941 році. Цей вид аудиту тоді, як правило, називали операційним аудитом. Твердження М.Б. Гріневолта про те, що операційний аудит ексклюзивно належить до сфери внутрішнього аудиту, тобто проводиться лише у приватному секторі, може і є справедливим по відношенню до США і Великої Британії, але не для інших країн. Щоправда, Гріневолт у своїй статті пізніше визнає, що дипломовані громадські бухгалтери (СРА) можуть проводити операційний аудит у державному секторі, але без використання цього терміну.

В цілому у США попит на проведення перевірок на зразок аудиту ВВБК збільшується, хоча цей вид аудиту не є обов'язковим. Про це свідчить зростання частки аудиту ВВБК та аудиту ефективності у загальній структурі доходів найбільших аудиторсько-консультаційних



фірм.

У Швеції аудит ВВБК також є одним з ключових видів аудиту у державному секторі. Шведське національне управління аудиту (Riksrevisionsverket — RRV) почало здійснювати аудит ВВБК ще у 1970 році. З самого початку головним завданням RRV було визначення ефективності вирішення урядовими агенціями встановлених для них завдань. Зараз аудит ВВБК у Швеції — це перевірка роботи урядових агенцій та оцінка ефективності використання ресурсів [1, с.91].

На нашу думку, в умовах ринкової економіки аудит ВВБК виконує надзвичайно важливу функцію підтримання на належному рівні якості управління в уряді та державному секторі економіки. Враховуючи численні випадки недосконалого і нерационального управління державною власністю в Україні, перевірки на зразок аудиту ВВБК були б доцільними у практиці контрольно-ревізійної служби України.

Міжнародний досвід свідчить про досягнення відчутного прогресу в справі удосконалення управління в урядових структурах та державному секторі за рахунок постійного проведення аудиту ВВБК державними аудиторами (ревізорами) багатьох країн. Потрібно поступово формувати інший підхід до здійснення державного контролю, здійснюючи який аудитор буде не лише виявляти факти порушень чинного законодавства, але й співпрацювати з керівництвом бюджетних установ, допомагати налагодити таку систему внутрішнього контролю, яка б ускладнювала всілякі зловживання і сприяла зростанню ефективності установ бюджетної сфери України.

### Література:

1. Адамик О.В. Бюджетні асигнування та дотації суб'єктів державного сектора економіки: їх трактування з метою обліку та відмінності // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2014. – Випуск 14. – С. 141-145, 2014
2. Адамик О.В. Власний капітал бюджетних установ у процесах уніфікації вітчизняних облікових систем державного сектора економіки до світових стандартів // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Випуск 2 (23).
3. Адамик О.В. Організація обліку виконання бюджету органами Пенсійного фонду України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 36-42
4. Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.И. Аудит эффективности в рыночной экономике. – М., 2007. С. 19-44.



5. Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм. Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 р. N 1017 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-p>. – Назва з екрану

6. Стефанов С.Є. Аудит ефективності – закономірності виникнення та перспективи розвитку//Збірник всеукраїнської науково-практичної 67 конференції «Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту»/за заг.ред.проф. В.Д.Базилевича. – К.: 2009 - 439 с.

7. Хаблюк О.А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення / О.А. Хаблюк, Л.А. Будник // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4(43). – С. 151–158.

8. Хаблюк О.А., Данилюк І.В. Аудит ефективності: міжнародний досвід та становлення в Україні// Матеріали всеукраїнської інтернет-конференції «Система контролю: актуальні проблеми науки і практики». Тернопіль, від 31 січня 2013 року.

9. Хаблюк, О. А. Зарубіжний досвід становлення аудиту ефективності [Текст] / Хаблюк О. А., Яцишин С. Р. // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.] / редкол. : О. В. Адамик, В. А. Дерій, З. В. Задорожний [та ін.]. - Тернопіль: ТНЕУ, 2018. - С.197-199.