

ЗАПРОВАДЖЕННЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ В УКРАЇНІ

Перехід до застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі у вітчизняній практиці зумовив пошук нових форм державного фінансового контролю, які б не лише дали змогу визначити законність та цільове призначення використання бюджетних коштів, але й допомогли оцінити рівень ефективності реалізації конкретної бюджетної програми. Однією із таких нових форм державного фінансового контролю було запровадження аудиту ефективності виконання бюджетних програм в Україні, дослідження організації якого є актуальним і на даному етапі, зважаючи на відсутність необхідного досвіду вітчизняних контролюючих органів та проблемність здійснення зазначеного виду аудиту загалом.

Метою дослідження є вивчення проблем запровадження та організації аудиту ефективності виконання бюджетних програм в Україні.

У світовій практиці в діяльності органів державного фінансового контролю широкого використання набула така форма контролю, як аудит адміністративної діяльності, за допомогою якого вивчаються процедури прийняття і виконання управлінських рішень з метою досягнення цілей.

Важливим і невід'ємним складником аудиту адміністративної діяльності є аудит ефективності використання ресурсів – форма контролю якості управлінських рішень на предмет економічності та ефективності використання трудових, фінансових і матеріальних ресурсів. У світовій практиці застосування такого аудиту виокремлюють його три підвиди:

- 1) аудит ефективності виконання окремого рішення;
- 2) аудит ефективності виконання програми (функції);
- 3) аудит ефективності функціонування системи (галузі).

Аудит ефективності виконання бюджетної програми – це дослідження однієї або кількох бюджетних програм, спрямоване на оцінку відповідності отриманих результатів поставленим завданням і витраченим ресурсам.

У більшості країн світу конституція або законодавство чітко визначає право певних суб'єктів контролю на здійснення аудиту адміністративної діяльності. З початку 2006 року законодавство передбачило таку форму контролю і в Україні, однак передумови для запровадження аудиту ефективності були створені раніше. Першим таким кроком потрібно вважати схвалення розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 № 538-р Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, яка націлена на підвищення ефективності використання бюджетних коштів і досягнення результатів від вкладення державних ресурсів. На її виконання Міністерство фінансів України запровадило з 01.01.2004 року Паспорти бюджетних програм, в яких виписано мету, напрями, обсяги затверджених асигнувань та очікувані результати від виконання бюджетної програми.

Зазначене відкрило перед Державною контрольно-ревізійною службою можливість відповідно до статей 26 і 113 Бюджетного кодексу оцінювати якість запроваджених механізмів управління бюджетними коштами та рівень досягнення цілей шляхом вивчення стану організації діяльності, даних фінансової, статистичної, оперативної звітності головних розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, проведення їх аналізу, врахування думки громадськості тощо.

З метою повноцінного запровадження такої форми контролю в Україні у Законі “Про внесення змін до Закону України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні”, прийнятому парламентом у кінці 2005 року, передбачено функції і повноваження органів контрольно-ревізійної служби щодо проведення аудиту ефективності.

Логічним завершенням такої організаційної роботи стало створення в Головному управлінні контрольно-ревізійної служби Управління організації і проведення аудиторських досліджень, в регіональних контрольно-ревізійних

управліннях – відповідних відділів, а також розробка Методичних рекомендацій про проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми, затверджених наказом № 75 від 02.04.2003 р.

Аудит ефективності – це форма контролю, яка становить сукупність дій зі збору та 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 (функціями) цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату щодо використання визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів.

Метою аудиту ефективності є визначення слабких місць в організації виконання бюджетних програм (функцій), впливу цих вад на досягнення запланованих цілей та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Відповідно основними завданнями аудиту ефективності є:

- визначення рівня досягнення цілей державної програми;
- встановлення упущень і вад адміністративного, нормативно-правового і фінансового характеру, які перешкоджають своєчасному і повному виконанню бюджетної програми (функції);
- визначення рівня впливу встановлених упущень і вад на якість виконання бюджетної програми (функції);
- оцінка доцільності подальшої реалізації бюджетної програми (функції) та обґрунтування пропозицій щодо її припинення чи забезпечення своєчасного й повного виконання із залученням оптимального обсягу державних ресурсів.

Аудит ефективності базується на абсолютно іншій базі знань, ніж ревізія чи перевірка. Такою базою передусім є:

- аналіз нормативно-правових актів, планів, методичних розробок;
- аналіз показників статистичної, фінансової та оперативної звітності;

- аналіз результатів раніше проведених ревізій і перевірок;
- результати опитування, інтерв'ювання, анкетування.

В основі аудиторського дослідження лежить метод порівняння – планових показників з фактично досягнутими, результатів діяльності минулих періодів і поточного року, до затвердження програми і після, кращого досвіду і результатів діяльності контрольного об'єкту.

По-перше, під час ревізії чи перевірки ревізор акцентує увагу на законності операцій, правильності і достовірності відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій і статистичній звітності (тобто вивчаються минулі факти). Під час аудиторського дослідження ревізор повинен орієнтуватися на якість прийнятих рішень щодо управління бюджетними коштами чи іншими державними ресурсами, оцінити рівень віддачі від їх використання з метою пошуку резервів для підвищення ефективності їх використання.

По-друге, результатом проведеної ревізії чи перевірки є висновки щодо розмірів допущених фінансових порушень, встановлення винних осіб, і як наслідок, їх покарання та відшкодування завданих державі збитків. Завданням аудиту ефективності є оцінка рівня віддачі від вкладених бюджетних коштів (державних ресурсів) і аналіз причин недосягнення поставлених цілей. Результатом проведеного дослідження буде висновок: чи доцільно продовжувати вкладення бюджетних коштів у неефективну програму або які зміни необхідно внести для поліпшення управління щодо її реалізації.

По-третє, результати ревізії та перевірки оформляються двостороннім документом (актом або довідкою), де фіксуються тільки документально підтверджені факти, а їх об'єктивність підтверджується підписом ревізора і керівника перевіреного об'єкта. Аудиторський звіт містить конструктивну, об'єктивну інформацію про стан виконання бюджетної програми, яка зібрана під час дослідження з різних джерел (інформування органів влади, статистичні дані, результати ревізій і анкетування тощо).

Якість проведеного дослідження майже наполовину залежить від ретельної підготовки, яка містить процедури:

- вибір теми аудиту;
- визначення об'єкта аудиту;
- визначення проблеми аудиту;
- визначення гіпотез аудиту;
- підбір персоналу для проведення дослідження;
- розробка докладної програми аудиту.

Передусім необхідно правильно визначити тему аудиту – дослідження ефективності управління державними ресурсами у виконанні конкретно визначеної бюджетної програми чи бюджетної функції.

Бюджетна програма (функція) повинна бути актуальною та орієнтованою на впровадження корисних змін у реалізації Програми діяльності Уряду, виконанні державного чи місцевого бюджетів, реалізації соціальних гарантій громадян.

Потрібно чітко усвідомлювати, що об'єктом аудиту ефективності є бюджетні кошти та/або інші державні ресурси, які було виділено для виконання бюджетної програми (функції), і увага ревізора повинна бути зосереджена на тому, які результати досягнуто за рахунок цих ресурсів.

Найбільш відповідальним і складним елементом фази підготовки до аудиторського дослідження є визначення проблеми аудиту. Для цього необхідно проаналізувати загальновідомі вади виконання бюджетної програми (функції), які визначаються під час попереднього ознайомлення з досліджуваною бюджетною програмою (функцією).

Виходячи з характеру визначеної проблеми, а також аналізуючи наявну інформацію про стан виконання бюджетної програми (функції), висувуються гіпотези аудиту – припущення (здогад, висновок) щодо причин виникнення та існування низки проблем, недосконалості певних позицій в організації виконання бюджетної програми (реалізації функції), які заважають досягти очікуваних результатів.

Для визначення гіпотез конкретного аудиту необхідно мати чітке уявлення про те, звідки і яку інформацію можна отримати, щоб доказати або спростувати ту чи іншу гіпотезу.

Такими джерелами є: законодавство, науково-дослідні розробки, офіційні коментарі, інтерв'ю, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів тощо; статистичні та інші звітні дані в динаміці (до програми і після); результати попередніх контрольних заходів; результати опитування, анкетування тощо.

Результатом проведеної підготовчої роботи має стати проект програми аудиту, який у процесі обговорення з представниками виконавців бюджетної програми (функції) уточнюється.

Друга фаза організації аудиту ефективності – проведення безпосередньо аудиторського дослідження, яке складається із:

- збору, опрацювання та узагальнення інформації про виконання програми (функції);
- підготовки висновків щодо підтвердження чи спростування гіпотез існування проблеми аудиту;
- розробки пропозицій щодо поліпшення роботи з виконання програми (функції);
- складання і погодження аудиторського звіту.

Аудит ефективності програми (функції) не передбачає обов'язкового виходу на об'єкти контролю, оскільки дані для дослідження можна отримати від підприємств, установ і організацій шляхом запиту в них необхідної інформації, що передбачено Указом Президента України від 23.07.1998 р. № 817, а також у результаті вивчення науково-методологічної літератури, статистичних та оперативних звітів, матеріалів попередніх контрольних заходів тощо. У разі виходу на об'єкт контролю широко застосовуються такі методи як анкетування, інтерв'ювання, опитування, що дає можливість одержувати інформацію з різних джерел.

Під час аудиту ефективності можливим є здійснення також аналізу статистичної та фінансової звітності, проведення вибіркових обстежень, вивчення конкретних прикладів для встановлення причин і наслідків, порівняння планових розрахунків і фактичних показників, кращого досвіду з існуючою практикою (зокрема закордонною). Загалом усі процедури дослідження повинні бути задокументовані, а дані, на які посилаються аудитори, повинні розміщуватися в додатках до звіту.

Найбільш складним елементом аудиту ефективності для його учасників є розробка пропозицій щодо поліпшення роботи з виконання бюджетної програми (функції). Цей етап роботи потребує від виконавців і доброго знання чинного законодавства (щоб не вносити пропозицій щодо норм, які вже запроваджено), і технології виконання програми чи функції (щоб запропонувати корисні зміни).

Пропозиції (рекомендації) мають відповідати таким вимогам:

- ґрунтуватися на результатах дослідження (висновках аудиту);
- зосереджуватися на тому, що треба змінити;
- бути достатньо докладними і реальними, щоб їх можливо було впровадити;
- залишати на розсуд об'єкта контролю способи проведення змін.

Результати аудиторського дослідження відображаються в аудиторському звіті, який є найважливішим продуктом дослідження.

Аудиторський звіт викладається в довільній формі, але має відповідати специфіці тих установ, організацій, які досліджувалися, унеможливлувати двозначне трактування положень дослідження і містити тільки ту інформацію, яка отримана з компетентних джерел, є об'єктивною та конструктивною, забезпечена надійними та достовірними фактами.

Отож, в Україні здійснено низку організаційних заходів із запровадження аудиту ефективності виконання бюджетних програм, який сьогодні є новою формою державного фінансового контролю, що гармонійно доповнює систему інструментів та методів бюджетного контролю.